

R. 61.118

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Departamento de Economía Aplicada VI

Hacienda Pública y Sistema Fiscal

T
1367
I

Un Análisis de las Propuestas de Reforma
del IVA en el ámbito de la Unión Europea:
del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo

TOMO I

Tesis Doctoral dirigida por el

Dr. D. Juan José Rubio Guerrero

Y elaborada por

Dña. Begoña Barruso Castillo

Madrid, Octubre de 1999

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1.- EVOLUCIÓN DE LA ARMONIZACIÓN DEL IVA	12
1.1.- Introducción	12
1.2.- El Tratado de Roma	17
1.3.- El Informe Neumark	24
1.4.- Las dos primeras Directivas del IVA	32
1.4.1.- Primera Directiva	32
1.4.2.- Segunda Directiva	34
1.4.3.- El proceso de implantación del IVA en los Estados miembros	36
1.4.4.- Características del nuevo IVA europeo	41
1.5.- Un sistema de recursos propios	43
1.5.1.- Decisión del Consejo de 21 de Abril de 1970	43
1.5.2.- Modificaciones posteriores de la Decisión de 21 de Abril de 1970	47
1.6.- La Sexta Directiva	49
1.6.1.- Aprobación y adopción de la Sexta Directivas por los Estados miembros	49
1.6.2.- Principales aportaciones de la Sexta Directiva	51
1.6.3.- Algunos aspectos destacables de la Sexta Directiva	52
1.6.4.- Otras disposiciones presentadas durante este período	55
1.6.5.- Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad	59
1.7.- El Libro Blanco	61
1.7.1.- El Libro Blanco	61
1.7.1.1.- Eliminación de las fronteras físicas	64
1.7.1.2.- Eliminación de las fronteras técnicas	65
1.7.1.3.- Eliminación de las fronteras fiscales	68
1.7.2.- Los Trabajos realizados por el Grupo ad hoc	73
1.7.3.- Propuesta de Directiva Standstill	76
1.8.- El Acta Única Europea	78
1.9.- Las Propuestas Cockfield	80
1.9.1.- Comunicación global al Consejo	81
1.9.2.- Propuestas referentes al IVA	83
1.9.2.1.- Supresión de las fronteras fiscales	84
1.9.2.2.- Convergencia de tipos impositivos	85
1.9.2.3.- Aproximación de los tipos impositivos del IVA	86
1.9.2.4.- El mecanismo de compensación	89
1.9.3.- Valoración de las Propuestas Cockfield	90
1.10.- Las Propuestas del Plan Scrivener	96
1.10.1.- El período transitorio	98
1.10.2.- Aproximación de los tipos impositivos	99
1.10.3.- Las operaciones diferenciadas	100
1.10.4.- El sistema de compensación	102
1.11.- El Régimen Transitorio	104
1.11.1.- Antecedentes	104
1.11.2.- El Tratado de la Unión Europea	105

CAPÍTULO 2.- EL RÉGIMEN TRANSITORIO	108
2.1.- Introducción	108
2.1.1.- La implantación del Régimen Transitorio	108
2.1.2.- Principales novedades introducidas por la Directiva 91/680/CEE	111
2.1.3.- La eliminación de las fronteras fiscales y sus efectos económicos	114
2.2.- El Régimen General	124
2.2.1.- Las adquisiciones intracomunitarias	125
2.2.2.- Las entregas intracomunitarias	128
2.2.3.- Las operaciones triangulares	131
2.2.3.1.- Tratamiento fiscal antes de la aprobación de la Directiva 92/111/CEE	131
2.2.3.2.- Régimen fiscal previsto en la Directiva 92/111/CEE	133
2.2.4.- El transporte intracomunitario	137
2.2.5.- Otras operaciones	140
2.2.5.1.- Bienes objeto de instalación o montaje	140
2.2.5.1.- Las transferencias de bienes	140
2.2.5.1.- Las ejecuciones de obra	142
2.3.- Los Regímenes Particulares	144
2.3.1.- Las adquisiciones intracomunitarias no sujetas	144
2.3.2.- Las ventas a distancia	147
2.3.3.- Las adquisiciones de medios de transporte nuevos	152
2.3.4.- Otros casos especiales	154
2.4.- Las nuevas obligaciones formales	154
2.5.- El intercambio de información entre los Estados miembros	166
2.5.1.- Antecedentes del sistema actual de cooperación administrativa	167
2.5.2.- El sistema actual de cooperación administrativa	169
2.5.2.1.- El intercambio automático de información	170
2.5.2.2.- El intercambio de información adicional	172
2.5.3.- La importancia de la cooperación administrativa en el ámbito de la Unión Europea	174
2.5.4.- Informe de la Comisión sobre cooperación administrativa (Enero de 1997)	177
2.6.- La armonización de los tipos impositivos del IVA	183
2.6.1.- Antecedentes de la Directiva 92/77/CEE	184
2.6.2.- Situación actual	187
2.6.2.1.- Contenido de la Directiva 92/77/CEE	187
2.6.2.2.- Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los tipos aprobados en 1992	191
2.6.2.3.- Estudios realizados en relación con los tipos impositivos	194
2.6.2.4.- Nuevas medidas adoptadas en relación con la estructura de los tipos del IVA	196
2.6.3.- La evolución de los tipos impositivos	198
2.7.- Principales logros del Régimen Transitorio	204
2.8.- Problemas que plantea la aplicación de este Régimen Transitorio	207
2.8.1.- Problemas derivados de la aplicación de las normas del Régimen Transitorio	208
2.8.2.- Problemas derivados de la aplicación de los principios establecidos en la Sexta Directiva	220

CAPÍTULO 3.- EL RÉGIMEN DEFINITIVO (I). ASPECTOS TÉCNICOS 229

3.1.- Introducción	229
3.2.- El principio de gravamen en origen	232
3.2.1.- Funcionamiento del principio de imposición en origen	232
3.2.2.- Ventajas de la aplicación del principio de imposición en origen	235
3.2.3.- Inconvenientes de la aplicación del principio de imposición en origen	238
3.3.- El Sistema de Compensación	241
3.3.1.- Introducción	241
3.3.1.1.- El sistema de compensación en los documentos europeos	245
3.3.2.- Tipos de mecanismos de compensación	249
3.3.2.1.- El sistema de compensación bilateral	249
3.3.2.1.A.- Funcionamiento de este sistema de compensación	249
3.3.2.1.B.- Ventajas	251
3.3.2.1.C.- Inconvenientes	251
3.3.2.2.- El sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987	253
3.3.2.2.A.- El nuevo sistema de compensación propuesto por la Comisión	255
3.3.2.2.B.- Ventajas	259
3.3.2.2.C.- Inconvenientes	261
3.3.2.3.- El sistema de compensación macroeconómico	273
3.3.2.3.A.- Funcionamiento de este sistema de compensación	273
3.3.2.3.B.- Ventajas	275
3.3.2.3.C.- Inconvenientes	276
3.3.3.- El sistema de inspecciones y controles	279
3.3.3.1.- Inspecciones integradas en el mecanismo de compensación	282
3.3.3.2.- Requisitos exigidos a las empresas en materia de normas contables e información	283
3.3.3.3.- Mejora de las inspecciones y de la cooperación administrativa entre las administraciones nacionales	284
3.3.3.4.- Mejora de la cooperación y la coordinación en materia de inspección a nivel de las administración comunitaria	285

CAPÍTULO 4.- EL RÉGIMEN DEFINITIVO (II). OTRAS ALTERNATIVAS Y AVANCES EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN 286

4.1.- Otras propuestas alternativas al Régimen Definitivo	286
4.1.1.- Propuestas de las delegaciones de Bélgica, Francia y Reino Unido	287
4.1.1.1.- La Propuesta belga	288
4.1.1.2.- La Propuesta francesa	289
4.1.1.3.- La Propuesta del Reino Unido	290
4.1.2.- Propuesta de la Profesora M ^a Teresa MATA	292
4.1.3.- Propuestas del Parlamento Europeo	297
4.1.4.- Propuesta de la Comisión alemana del Origen	307
4.1.5.- Propuesta del Profesor Vanistendael	309

4.1.6.- Propuesta de la Comisión Europea (Julio 1996)	312
4.1.6.1.- Introducción	312
4.1.6.2.- Limitaciones del Régimen Transitorio	316
4.1.6.3.- Régimen de tributación propuesto	320
4.1.6.4.- Programa de Trabajo	333
4.1.7.- El VIVAT (Junio 1997)	337
4.1.8.- Algunas opiniones en relación con el Régimen Definitivo	345
4.2.- Avances producidos en el proceso de armonización del IVA	351
4.2.1.- El Programa Fiscalis	351
4.2.2.- El derecho a la deducción del IVA	353
4.2.2.1.- Deducción del IVA pagado en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo no está establecido	354
4.2.2.2.- Gastos que no originan el derecho a la deducción completa	356
4.2.3.- Modificación de la consideración jurídica del Comité del IVA	357
4.2.4.- El deudor del impuesto	358
4.2.5.- Los tipos impositivos	360
4.2.5.1.- Propuesta de Directiva en relación con el tipo impositivo normal	361
4.2.5.2.- Propuesta de Directiva en relación con el tipo impositivo reducido del IVA	362
4.2.5.3.- Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación de los tipos reducidos	363

CAPÍTULO 5.- ANÁLISIS TEÓRICO DE LA EQUIVALENCIA ENTRE LOS PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN EN ORIGEN Y EN DESTINO 366

5.1.- Introducción	366
5.2.- Un marco teórico de referencia	367
5.3.- Armonización fiscal e imposición óptima	372
5.4.- Imposición indirecta y reformas impositivas	374
5.4.1.- Reformas basadas en la aproximación de los tipos impositivos	374
5.4.1.1.- Armonización fiscal	377
5.4.1.2.- Competencia fiscal	381
5.4.2.- Reformas basadas en el cambio del principio de tributación	383
5.4.2.1.- Principio de imposición en origen y en destino	384
5.4.2.2.- Principio de imposición en origen restringido	399

CAPÍTULO 6.- ANÁLISIS DE LOS EFECTOS ECONÓMICOS DEL CAMBIO EN EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DEL IVA 415

6.1.- Introducción	415
6.2.- Proyecciones recaudatorias en función de los principios alternativos de tributación	416
6.2.1.- El principio de tributación en el Estado de destino	419
6.2.2.- El Régimen Transitorio	421
6.2.3.- El principio de tributación en el Estado de origen	426
6.2.3.1.- Principio de imposición en origen sin sistema de compensación	426

6.2.3.2.- Principio de imposición en origen con sistema de compensación	432
6.2.3.2.A- Sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987	432
6.2.3.2.B.- Sistema de Compensación propuesto por la Comisión Alemana del Origen	439
6.2.3.2C.- El sistema de compensación propuesto por la Comisión en Julio de 1996	442
6.2.3.2.D.- El sistema VIVAT	444
6.3.- Metodología y fuentes de datos	447
6.4.- Presentación y análisis de los resultados obtenidos	458
6.4.1.- La adopción del principio de origen restringido sin sistema de compensación	459
6.4.2.- La adopción del principio de imposición en origen con sistema de compensación	464
6.4.2.1.- El sistema de compensación propuesto por la Comisión Europea en 1987	467
6.4.2.2.- El sistema de compensación propuesto por la Comisión Alemana del Origen	476
6. 4.2.3.- El sistema de compensación macroeconómico	483
 CONCLUSIONES	 490
 BIBLIOGRAFÍA	 525

ÍNDICE CUADROS

ÍNDICE CUADROS

Cuadro 1: Impuestos sobre el volumen de negocios aplicados en los Estados miembros.....	28
Cuadro 2: Introducción del IVA en los países de la CEE	40
Cuadro 3: Los impuestos sobre el consumo en la OCDE	42
Cuadro 4: Adopción de la Sexta Directiva por los Estados miembros	51
Cuadro 5: Medidas propuestas en el Libro Blanco para la eliminación de las fronteras físicas	65
Cuadro 6: Medidas propuestas en el Libro Blanco para la eliminación de las fronteras técnicas	67
Cuadro 7: Tipos impositivos vigentes en los Estados miembros a 31 de Marzo de 1985	71
Cuadro 8: Medidas propuestas en el Libro Blanco para la eliminación de las fronteras fiscales	74
Cuadro 9: Tipo impositivo aplicado por los Estados miembros sobre ciertos bienes	89
Cuadro 10: Conclusiones de los Consejos ECOFIN (octubre 1989 - Junio 1991)	106
Cuadro 11: Costes directos de las formalidades administrativas y de los controles fronterizos	118
Cuadro 12: Costes medios por envío en el comercio intracomunitario	119
Cuadro 13: Beneficios potenciales en bienestar económico por la CE, derivados de la integración del mercado interior	121
Cuadro 14: Umbrales fijados por los Estados miembros para las adquisiciones no sujetas	146
Cuadro 15: Límites fijados por los Estados miembros para las ventas a distancia	149
Cuadro 16: Obligaciones formales de los sujetos pasivos en relación con el IVA	156
Cuadro 17: Composición del NIF en los Estados miembros	157
Cuadro 18: Declaración INTRASTAT	163
Cuadro 19: Las obligaciones formales en el IVA	165
Cuadro 20: Propuestas comunitarias en relación con la armonización de los tipos impositivos	189
Cuadro 21: Tipos impositivos aplicados en los Estados miembros	200
Cuadro 22: Tipos impositivos aplicados a los bienes y servicios contemplados en el Anexo H de la Sexta Directiva	201
Cuadro 23: Tipos impositivos aplicados en los Estados miembros a ciertos bienes y servicios	202
Cuadro 24: Prefinanciación del IVA	217
Cuadro 25: El contenido de las facturas en los Estados miembros	218
Cuadro 26: Lugar de imposición de las entregas de bienes	219
Cuadro 27: Lugar de imposición de las prestaciones de servicios	219
Cuadro 28: Comparación del Régimen de imposición en destino y en origen	231
Cuadro 29: Ejemplo de la neutralidad exterior del IVA	237
Cuadro 30: Flujos compensatorios estimados por la Comisión	243
Cuadro 31: Saldo comercial de los países de la UE (1986)	244
Cuadro 32: Ejemplo práctico del funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987	258
Cuadro 33: Periodos de declaración del IVA en los Estados miembros	266
Cuadro 34: Estimación de las variaciones de recursos presupuestarios debida al pago del IVA en el país de origen	278
Cuadro 35: Ventajas e inconvenientes de los distintos sistemas de compensación	280
Cuadro 36: Las Propuestas del Parlamento Europeo	305
Cuadro 37: Inconvenientes del Régimen Transitorio para los operadores y para las Administraciones tributarias	319
Cuadro 38: Funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión en julio de 1996	327
Cuadro 39 : Ventajas de la aplicación de un único lugar de imposición	333

Cuadro 40: Programa de Trabajo propuesto por la Comisión en Julio de 1996	336
Cuadro 41: Flujos compensatorios con el sistema VIVAT	342
Cuadro 42: Ejemplo práctico de la equivalencia del principio en origen y en destino por ajuste del tipo de cambio	390
Cuadro 43: Precios de producción y de consumo con principio de imposición en origen (modelo Berglas)	392
Cuadro 44: Precios de producción y de consumo con principio de imposición en origen (Modelo Berglas)	393
Cuadro 45: Precios al consumo con principio imposición en destino (modelo Lockwood et al - 1994b -)	396
Cuadro 46: Precios al consumo con principio imposición en origen (modelo Lockwood et al - 1994b -)	396
Cuadro 47: Precios de producción y de consumo con principio origen restringido	404
Cuadro 48: Precios de consumo con principio de imposición en destino (modelo Lockwood et al - 1995 -)	410
Cuadro 49: Precios de consumo con principio de imposición en origen restringido no recíproco	411
Cuadro 50: Agregación sectorial	452
Cuadro 51: Esquema de la Tabla Input – Output	453
Cuadro 52: Recaudación por IVA con el Régimen Transitorio	460
Cuadro 53: Variación en la recaudación con el POSC respecto a la obtenida con el RT	462
Cuadro 54: Variación de la recaudación con el POCC respecto al RT	465
Cuadro 55: Funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión Europea (1987)	468
Cuadro 56: Flujos del sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987	468
Cuadro 57: Recaudación total obtenida por ESPAÑA con el principio de imposición en origen y con sistema de compensación de la Comisión (1987)	470
Cuadro 58: Recaudación total obtenida por RUE con el principio de imposición en origen y con sistema de compensación de la Comisión (1987)	471
Cuadro 59: Comparación de los resultados del modelo con los de otros estudios realizados	472
Cuadro 60: Funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión alemana del Origen	479
Cuadro 61: Flujos compensatorios con el sistema de compensación de la Comisión alemana	480
Cuadro 62: Efectos recaudatorios totales para España de la aplicación del principio de en imposición origen con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión alemana del Origen	481
Cuadro 62: Efectos recaudatorios totales para el RUE de la aplicación del principio de en imposición origen con un sistema de compensación como el propuesto por la Comisión alemana del Origen	481
Cuadro 64: Recaudación total obtenida por España y el RUE con el principio de imposición en origen y un sistema de compensación de tipo macroeconómico	487

Introducción

“Europa ha llegado a una encrucijada de caminos. O avanza con firmeza y determinación o regresa a la mediocridad. O nos decidimos a completar la integración de las economías europeas, o abdicamos por falta de voluntad política ante la inmensidad de la tarea, y nos limitamos a convertir a Europa en una simple zona de libre cambio”.

Libro Blanco de la Comisión Europea (1985, párrafo 219)

“Para otros, entre los cuales la Comisión Europea se encuentra en primera línea, el sistema de IVA actualmente vigente no cumple ya satisfactoriamente su contenido. Se considera arcaico, aplicado e interpretado en los distintos Estados miembros de una forma excesivamente divergente, y con un grado de complejidad que imposibilita su control”.

Michel AUJEAN (1997), Director de Fiscalidad Indirecta, de la Dirección General de Aduanas y Fiscalidad Indirecta de la Comisión Europea.

“La complejidad e incoherencia del sistema actual entorpece los intercambios intracomunitarios y tiene por efecto que los operadores, los consumidores y las administraciones tributarias no puedan aprovecharse de las ventajas de un verdadero Mercado Único”.

Mario MONTI, Comisario europeo encargado del Mercado Interior.

1.- Ámbito de estudio

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) desempeña un papel relevante en el proceso de integración económica y monetaria que está teniendo lugar en Europa, y que se inició en el año 1957, con la firma del Tratado de Roma. La evolución del proceso de armonización de los impuestos indirectos, y en particular del IVA, se encuentra íntimamente ligada a la consecución de los grandes objetivos de la Unión Europea (en adelante UE): la creación de un Mercado Común primero, y de un Mercado Interior Único, después.

Las importantes diferencias existentes entre los regímenes del IVA vigentes en la década de los cincuenta en cada uno de los Estados miembros, suponían un serio obstáculo al logro de las metas comunitarias. Se hacía necesario tomar las medidas oportunas para aproximar dichos sistemas fiscales. Para ello, de entre todas las alternativas posibles (compensación, armonización y unificación), las autoridades de la UE se decantaron por la armonización fiscal. Se inicia así el proceso de convergencia del IVA, no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento que permite alcanzar otros objetivos de carácter no estrictamente fiscal.

Aunque en un primer momento la atención se centró en introducir el IVA en todos los países, y en estructurarlo de tal forma que no se obstaculizasen los intercambios intracomunitarios (lo que suponía la aplicación del principio de imposición en destino a estas operaciones), a medida que se ha avanzado en el proceso de construcción europea y se han alcanzado mayores niveles de integración, se ha hecho necesario avanzar también en el proceso de convergencia fiscal.

La eliminación de las fronteras entre los Estados miembros a partir del 1 de Enero de 1993, en cumplimiento de lo previsto en el Acta Única Europea, planteaba un nuevo reto para la UE: la creación de un Mercado Interior Único que funcionase como lo hacía cualquiera de los mercados interiores nacionales de los países miembros. Este hecho nuevamente tiene su repercusión sobre el IVA, pues, para la consecución de ese gran mercado europeo, debería llevarse a cabo, en opinión de las autoridades comunitarias, una modificación importante en relación con el tratamiento fiscal de las operaciones intracomunitarias, o lo que es lo mismo, cambiar su régimen de tributación, introduciendo el principio de imposición en origen. Resultó, sin embargo, imposible materializar este cambio en aquellos momentos porque no se daban las condiciones

necesarias para que éste pudiera efectuarse, por lo que las autoridades comunitarias optaron en última instancia por una solución de compromiso, implantando el Régimen Transitorio, actualmente en vigor, que aunque mantiene el principio de imposición en destino, lo combina, para algunas operaciones, con el de tributación en origen.

Este Régimen Transitorio, que fue sin duda una solución válida en ese momento (pues las circunstancias reinantes no permitían otra alternativa), adolece en la actualidad de numerosos inconvenientes; su funcionamiento no es, ni mucho menos, satisfactorio, y tal y como declaran los operadores económicos, su aplicación les está planteando numerosos problemas, hasta el punto de que, en ocasiones, prefieren no realizar ciertas operaciones, por las complicaciones que éstas les acarrearán. Esta situación es lógicamente contraria a la filosofía del Mercado Interior, que no busca introducir impedimentos en el comercio intracomunitario, sino todo lo contrario, incentivarlo, para que tanto las empresas como los consumidores puedan disfrutar de los beneficios de un mercado con más de 400 millones de ciudadanos.

Por todo ello, son cada vez más las voces que se muestran a favor de dar un paso más en el proceso de armonización del IVA y de implantar en un futuro próximo el principio de imposición en origen.

La lenta evolución del proceso de armonización fiscal no hace sino evidenciar las enormes dificultades que existen a nivel comunitario para la adopción de decisiones en el ámbito fiscal. Este hecho, sin embargo, no tiene, desde nuestro punto de vista, su origen en problemas de índole técnico, sino en la falta de un convencimiento claro por parte de los gobiernos de los Estados miembros sobre la necesidad o no de armonizar. Así se explica que, algunas de las medidas que se están proponiendo actualmente a nivel comunitario fueran ya presentadas por la Comisión Europea hace más de 20 años. Por otro lado, hay que destacar que la exigencia del acuerdo unánime para la aprobación de cualquier medida fiscal a nivel comunitario dificulta enormemente cualquier avance en este campo.

2.- Objetivos y justificación de la tesis

El fin último de esta Tesis Doctoral es realizar un estudio serio y riguroso, que nos permita *descubrir si, desde un punto de vista exclusivamente económico (dejando al margen consideraciones de carácter político o de cualquier otra índole), es estrictamente*

necesario el cambio propuesto en el régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias y, en caso afirmativo, ver en qué medida resulta beneficioso o perjudicial para España.

Sin embargo, no nos centraremos exclusivamente en la propuesta oficial (presentada por la Comisión Europea), aunque haremos especial hincapié en ella, sino que analizaremos también otras alternativas posibles a ésta de las autoridades comunitarias, que, en principio, permiten igualmente alcanzar el fin último: la creación de un verdadero Mercado Interior Único. Con todo esto lo que pretendemos es ver si la Unión Europea, y de manera muy especial España, pueden obtener mejores resultados con algunas de estas propuestas alternativas que con la presentada por las autoridades comunitarias.

De lo que se trata, en definitiva, es de llevar a cabo una investigación que nos permita pronunciarnos sobre la conveniencia o no para nuestro país de los distintos cambios propuestos a nivel comunitario en relación con el régimen de tributación del IVA, y que haga posible efectuar alguna sugerencia concreta que pueda ser útil de cara al futuro próximo del Impuesto.

Aun cuando éste es el fin último, existen también otros objetivos más inmediatos, estrechamente relacionados con aquel.

Así, por ejemplo, algunos autores plantean la necesidad de introducir el Régimen Definitivo de tributación, no porque consideren que éste es interesante en sí mismo, sino porque lo contemplan como una alternativa menos mala que el Régimen Transitorio actualmente en vigor. Comprobar si esta creencia es acertada o no constituye también una meta de nuestra investigación. Conviene además, conocer cuáles son los principales inconvenientes que presenta este régimen de tributación así como sus causas, para intentar evitar que, en la medida de lo posible, el nuevo régimen adolezca de esos mismos fallos. Cualquier régimen de tributación alternativo que se proponga, debe ser, en nuestra opinión, claramente más ventajoso al que existe actualmente, para que realmente merezca la pena el cambio.

Por otro lado, varios autores han argumentado, desde un punto de vista teórico, que, bajo ciertas condiciones, el cambio propuesto (sustituir el principio de imposición en destino por el de origen) no tiene ningún efecto económico para los países afectados, ya que ambos principios son equivalentes. Es nuestro propósito averiguar con esta investigación si, en la realidad concreta de la Unión Europea, esta equivalencia se da, o si

por el contrario, dicho cambio sí tiene consecuencias concretas (positivas o negativas) para los Estados miembros.

Por último, pretendemos comprobar también si, hoy por hoy, se dan o notodos los requisitos necesarios para poder cambiar el régimen de tributación, ya que puede ocurrir que, aun resultando positivo dicho cambio, tanto para la Unión Europea como para nuestro país, éste no pueda materializarse actualmente, porque no se dan las circunstancias requeridas para ello.

Somos, sin embargo, conscientes de que el proceso de armonización fiscal del IVA es eso, un proceso dinámico e inacabado. Por lo que no consideramos, en absoluto, que sea éste un campo de investigación que se agote con este trabajo, sino que será necesario, y además muy interesante, seguir profundizando en él a medida que se dispongan de más datos y se vayan produciendo nuevos avances en dicho proceso.

Los motivos que me llevaron a elegir los efectos económicos del cambio en el régimen de tributación por IVA para las operaciones intracomunitarias como tema de mi Tesis Doctoral son varios:

- En primer lugar, porque, desde el punto de vista de la investigación económica, es un *tema de máxima actualidad*, que merecía, en mi opinión, un análisis detallado y profundo. Actualidad que tiene un doble origen. Por un lado, por su estrecha vinculación con el proceso de integración económica y monetaria que está teniendo lugar en Europa, y en el que se están produciendo cambios y avances muy significativos en los últimos tiempos. Y por otro lado, porque el proceso de armonización fiscal del IVA se encuentra en un momento decisivo de su evolución, en el que se está planteando llevar a cabo un cambio importante y de gran trascendencia para el futuro del Impuesto.

- En segundo lugar, porque es un *tema que ha sido poco estudiado desde un punto de vista cuantitativo*. No existen estudios empíricos que cuantifiquen, para el caso español, los efectos económicos concretos de las propuestas que se están barajando a nivel comunitario, ni tampoco que respalden la conveniencia o no de seguir avanzando en el proceso de armonización. La más que probable importancia cuantitativa de estos efectos, bien merece, la necesidad de llevar a cabo una investigación exhaustiva que los clarifique y que nos permita hacernos una idea de las consecuencias que cualquiera de los cambios propuestos pueden tener para nuestro país.

- En tercer lugar, porque *el IVA es una fuente importante de recursos para los gobiernos de los Estados miembros*. Por término medio, la recaudación por IVA supone aproximadamente el 18 por 100 de los ingresos fiscales totales que obtienen los países de la Unión Europea. Por ello, es perfectamente lógico que cualquier modificación que se plantee, y que tenga una repercusión directa sobre este volumen de ingresos, sea recibida con mucha cautela por parte de los Estados miembros. La situación actual por la que atraviesan las finanzas públicas de la mayoría de los países comunitarios que, si bien algo han mejorado por el cumplimiento de los criterios de convergencia de Maastricht, constituyen una constante preocupación para los gobiernos nacionales (y más teniendo en cuenta los compromisos adoptados por éstos en cuanto al nivel de sus déficits públicos en un futuro próximo), justifica las enormes reticencias que muestran los Estados miembros respecto a la aprobación de cualquier medida que suponga una merma de sus ingresos fiscales.

Hay que tener en cuenta además, que una disminución de la recaudación por IVA que obtienen los Estados miembros, deberá ser compensada por éstos con modificaciones en otros elementos de sus sistemas tributarios (impuesto sobre la renta personal o sobre la renta societaria, por ejemplo) con el fin de mantener, al menos, su nivel actual de ingresos.

Por ello prestaremos una especial atención a los efectos recaudatorios que se derivan tanto para España, como, y en la medida de lo posible, para el resto de países de la Unión Europea, de cada una de las distintas alternativas que se están planteando en relación con el IVA.

- En cuarto lugar, por la *repercusión positiva que la armonización del IVA puede tener en la competitividad de las empresas europeas*. En la medida en que la complejidad y diversidad del régimen de tributación actual supone un aumento importante de los costes para las empresas que operan a nivel intracomunitario (y muy especialmente para las PYMEs), la eliminación, o al menos disminución, de estas diferencias y de estos costes, situará a nuestras empresas en una posición competitiva más ventajosa (o por lo menos menos mala) en relación, no sólo con el resto de empresas europeas, sino también del resto del mundo.

3.- Estructura de la Tesis

Con el fin de conseguir los objetivos propuestos, la Tesis Doctoral se estructura en seis capítulos, cuyo contenido esbozamos brevemente a continuación.

En el *primer capítulo* se realiza una exposición por orden cronológico, de las *principales etapas* por las que ha atravesado el *proceso de armonización del IVA*, desde que éste se inició con la firma del Tratado de Roma hasta que se implantó el Régimen Transitorio de tributación, actualmente en vigor. Este capítulo se dedica a hacer un repaso de lo que podríamos denominar “*el pasado del IVA*”. Hemos considerado conveniente incluir en la Tesis Doctoral esta recopilación por dos motivos. En primer lugar, porque normalmente, y de manera más acentuada en lo que respecta a este proceso de armonización del IVA, el pasado ayuda considerablemente a entender la situación presente. Y en segundo lugar, porque es curioso comprobar cómo algunas de las propuestas que se están planteando o alguna de las medidas que se están adoptando ahora, fueron ya planteadas hace algunos años, si bien en aquellos momentos no recibieron el visto bueno, quizás por falta de acuerdo político.

El *segundo capítulo* tiene por objeto profundizar en el estudio del *Régimen Transitorio*. En él se pueden distinguir claramente, aunque no están diferenciadas de forma visible, dos partes bien distintas: una primera, en la que se realiza un análisis pormenorizado del régimen actual de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias, que abarca tanto el régimen general (operaciones triangulares y transporte intracomunitario, incluidos), como los diversos regímenes particulares característicos de este Régimen Transitorio; y una segunda, en la que se exponen de forma sistemática los principales inconvenientes que, en la práctica, plantea a los operadores económicos este régimen de tributación. En esta parte se abordan también dos aspectos claves íntimamente relacionados con el Régimen Transitorio, como son: los tipos impositivos y la cooperación administrativa entre Estados miembros. En estos epígrafes se trata de poner de manifiesto la importancia de estos dos aspectos, no sólo de cara al correcto funcionamiento del Régimen Transitorio, sino también con vistas a la adopción del principio de imposición en origen en un futuro más o menos próximo.

Por consiguiente, en el segundo capítulo, y como continuación del anterior, se estudia “*el presente del IVA*”.

Posteriormente se entra en un bloque formado por dos capítulos, el *tercero* y el *cuarto*, dedicados a analizar el *Régimen Definitivo* del IVA, que, previsiblemente sustituirá al Régimen Transitorio actual. En el primero de ellos (*tercero*) nos ocupamos de los dos elementos fundamentales que componen dicho Régimen, tal y como éste se ha planteado desde las instancias comunitarias: el principio de imposición en origen y el sistema de compensación. Este último es objeto de un desarrollo mucho más exhaustivo por varias razones. Por un lado, porque se analizan detalladamente las distintas posibilidades que existen en relación con él, destacándose las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas. Por otro lado, porque es un elemento clave del futuro régimen de tributación, cuya concreción constituye uno de los mayores escollos con los que está encontrándose el diseño del Régimen Definitivo.

Al ser este mecanismo de redistribución de los ingresos fiscales un factor determinante de los recursos que obtendrá finalmente cada Estado miembro con el régimen futuro del IVA, los países comunitarios están mostrando numerosas reticencias a las distintas modalidades que se están proponiendo.

En el cuarto capítulo se estudian distintas alternativas, formuladas desde muy diferentes ámbitos (Administraciones de los Estados miembros, mundo académico, organismos oficiales), a la propuesta de Régimen Definitivo presentada por la Comisión Europea, prestándose un especial interés a la última propuesta oficial que ésta planteó en Julio de 1996, y que constituye el núcleo sobre el que están trabajando actualmente las instituciones comunitarias. En este capítulo haremos también hincapié en destacar cuáles han sido los últimos avances que se han producido en el proceso de armonización del IVA, referentes todos ellos al futuro régimen de tributación del Impuesto. En definitiva, los capítulos tercero y cuarto de esta Tesis Doctoral, tratan de analizar “*el futuro del IVA*”.

El *quinto capítulo*, como introducción teórica y fundamento lógico del estudio empírico, está dedicado íntegramente a desarrollar una exhaustiva revisión de las principales *aportaciones teóricas* realizadas, en las que se plantea, bajo ciertos requisitos, si los *principios de imposición en destino y en origen* son *equivalentes*, y por lo tanto, si los efectos derivados de la sustitución del uno por el otro son nulos. Esta equivalencia significaría que el cambio que está planteándose en la Unión Europea no tendría ninguna repercusión para los Estados miembros, lo que allanaría considerablemente el camino hacia la implantación del Régimen Definitivo del IVA.

En el *sexto capítulo*, se presenta el *estudio empírico* que se ha realizado, y con el que se tratan de analizar los efectos económicos concretos que se derivarían, para España y para el resto de Estados miembros, del cambio en el régimen de tributación del IVA (principio destino → principio origen), tanto del oficial como del previsto en las otras alternativas planteadas. Culminamos así el objetivo principal de la investigación que, como indicamos anteriormente, es ver si dicho cambio resulta beneficioso o perjudicial para nuestro país. En este capítulo, además de describir con detalle el modelo que hemos utilizado y de presentar los resultados que hemos obtenido, tratamos de explicar, en la medida de lo posible, y utilizando argumentos económicos, el porqué de las diferencias existentes entre las distintas alternativas estudiadas, y las repercusiones que dichos resultados pueden tener en un contexto como el europeo.

Finalmente, la investigación se cierra con un capítulo dedicado a *conclusiones*, en el que, por un lado se recogen las principales aportaciones de cada uno de los capítulos que configuran la Tesis, y por otro, se aportan algunas sugerencias personales (alcanzadas a medida que se ha ido realizando la investigación) y que pueden ser válidas de cara al futuro del proceso de armonización del IVA.

4.- Metodología y fuentes de la investigación

La metodología empleada en esta Tesis Doctoral combina elementos descriptivos y cuantitativos.

En las *partes teóricas*, nuestra aportación consiste en recoger de una forma resumida, sistemática y clara, los aspectos más importantes del pasado, presente y futuro del régimen de tributación del IVA. Hemos procurado además, no limitarnos simplemente a exponer, sino que hemos intentando ir más allá, emitiendo un juicio valorativo, cuando esto era posible, así como poniendo de relieve y haciendo especial hincapié en aquellos aspectos de mayor interés para el tema que nos ocupa.

En esta parte descriptiva se incluyen también cuadros aclaratorios o información cuantitativa, en aquellos casos en los que se ha considerado que éstos podían ser útiles para una mejor comprensión de la exposición o para avalar nuestros argumentos.

En la *parte empírica* (fundamentalmente en el capítulo sexto) hemos intentado, con la utilización de cuadros comparativos y de cuadros resumen, que los resultados fuesen más claros, lo que facilita su interpretación, así como la extracción, a partir de

ellos, de conclusiones. Por otro lado, el estudio de las distintas alternativas planteadas en relación con el régimen de tributación futuro del IVA, se hace siempre de una forma global, comparando los resultados obtenidos en cada caso con los extraídos del análisis de las otras propuestas.

Para la elaboración de las proyecciones realizadas se ha utilizado básicamente la metodología input-output, así como los datos incluidos en las estadísticas publicadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE) y por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas (EUROSTAT).

El problema más importante con el que nos hemos encontrado a la hora de llevar a cabo esta investigación ha sido el de la obtención de datos. Nuestro interés por ofrecer un análisis individualizado por países (para todos los de la Unión Europea, no sólo para España) de los efectos económicos del cambio del régimen de tributación propuesto para el IVA, se convirtió en irrealizable por la falta de datos desagregados y actualizados, y por las pocas expectativas de que los hubiese a corto plazo. A estas conclusiones llegamos tras mantener repetidos contactos con las Oficinas Centrales de EUROSTAT. Por este motivo decidimos centrarnos en el caso español, y extender nuestros comentarios, en la medida de lo posible, y siempre que los datos disponibles así lo permitiesen, al resto de Estados comunitarios. Aún cuando esto suponía un esfuerzo adicional, consideramos que merecía la pena, teniendo en cuenta que la adopción o no de cualquiera de las alternativas descritas requiere del voto unánime de todos los países afectados, y no sólo del español.

Dentro de la bibliografía, y por cuestiones de simplicidad y claridad, se han recogido de forma separada las referencias utilizadas relativas a los documentos comunitarios, diferenciando según la institución que las elaboró o aprobó.

Y por último, destacar que el trabajo de recopilación bibliográfica realizado ha sido extenso, tanto en el campo teórico como en lo que a la parte empírica se refiere, recogiendo las principales aportaciones existentes en uno y otro ámbito.

5.- Agradecimientos

No quiero finalizar esta parte introductoria sin expresar mi más profundo agradecimiento a un grupo de personas cuya valiosa colaboración ha sido fundamental en la realización de esta Tesis Doctoral.

Entre todos ellos, quiero destacar, en primer lugar, mi gratitud al Director de la Tesis, el profesor D. Juan José Rubio Guerrero, no sólo por su dedicación, por sus orientaciones y por sus continuos y valiosos consejos, sino también por sus ánimos y por el apoyo constante que he recibido de él en todo momento, sin los cuales esta investigación no hubiera alcanzado su forma definitiva.

Una mención especial he de dedicar a D. Antonio Díaz Ballesteros, Director de Programa de la Subdirección General de Programación y Análisis Económico, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la generosa ayuda que me ha prestado, involucrándose en la parte analítica de este trabajo, por su rigor, sus siempre acertadas críticas y por su extraordinaria disponibilidad.

También quiero hacer referencia al profesor Dr. D. Hans Fehr, del Departamento de Económicas, de la Universidad de Tübingen (Alemania), estudioso del tema objeto de esta Tesis, por su colaboración y por la información facilitada desinteresadamente, primero desde Estados Unidos y luego desde Alemania.

Quisiera destacar especialmente la colaboración prestada por los miembros del Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid, primero durante la realización de los cursos de Doctorado, y después a lo largo de la elaboración de esta Tesis Doctoral.

Deseo asimismo mostrar mi agradecimiento a la Fundación Universitaria San Pablo (CEU), institución a la que estoy unida desde el comienzo de mis estudios universitarios, por la beca de "Formación del Profesorado" que me concedió y que supuso el inicio de mi carrera docente e investigadora. Deseo agradecer también las enseñanzas, los consejos y el apoyo recibido de D. Victorio Valle Sánchez, catedrático de Hacienda Pública de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, al que tuve la suerte de conocer por ser el Tutor que me asignó la Fundación durante mi etapa de becaria, y con el que mantengo una relación muy entrañable.

A la Dirección del Centro de Estudios Superiores Luis Vives, y en especial a su anterior Director (actualmente Rector Adjunto de la Universidad San Pablo), el profesor D. José Alberto Parejo Gámir, por la confianza que siempre me ha demostrado y por permitirme iniciar mi vocación docente en sus aulas.

A la Universidad San Pablo CEU, y en especial a D. Jesús Paúl Gutiérrez y a D. Justo Sotelo Navalpotro, Decano y Vicedecano, respectivamente, de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Mi agradecimiento también para todos mis

compañeros de la Facultad, con especial recuerdo para los de mi Departamento, por los consejos y ánimos que me han dado a lo largo de la elaboración de esta Tesis.

No puedo dejar de agradecer a todo el personal de la Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales las facilidades que me han otorgado para el acceso a sus fondos bibliográficos.

Por último, con la presentación de esta Tesis Doctoral quiero dedicar y agradecer la confianza, la paciencia y la comprensión de mi familia y de mis amigos, que han estado siempre a mi lado, apoyándome y animándome en los buenos y malos momentos atravesados durante la elaboración de esta investigación.

EVOLUCIÓN DE LA ARMONIZACIÓN DEL IVA

1.1.- INTRODUCCIÓN

1.2.- EL TRATADO DE ROMA

1.3.- EL INFORME NEUMARK

1.4.- LAS DOS PRIMERAS DIRECTIVAS DEL IVA

1.5.- UN SISTEMA DE RECURSOS PROPIOS

1.6.- LA SEXTA DIRECTIVA

1.7.- EL LIBRO BLANCO

1.8.- EL ACTA ÚNICA EUROPEA

1.9.- LAS PROPUESTAS COCKFIELD

1.10.- LAS PROPUESTAS DEL PLAN SCRIVENER

1.11.- EL RÉGIMEN TRANSITORIO

1.1. - INTRODUCCIÓN

Desde la creación de la Comunidad Económica Europea (en adelante CEE), en 1957, podemos decir que uno de sus principales objetivos ha sido la creación de un Gran Mercado que tuviera las mismas características que un Mercado Interior, y que, por lo tanto, permitiese la libre circulación de personas, mercancías y capitales, así como la existencia de: una moneda unificada, tarifas de transporte relativamente uniformes, una política económica y social uniforme, normas jurídicas también uniformes, en líneas generales, y un alto grado de seguridad en el abastecimiento de bienes duraderos, y piezas de recambio¹. Ahora bien, las divergencias existentes en el ámbito de la imposición, entre los distintos Estados miembros de la Comunidad, constituían y constituyen un gran obstáculo para la consecución de este gran Mercado Único. Los autores del Tratado de Roma, conscientes ya de estos problemas, establecen la necesidad de armonizar las legislaciones fiscales de los países comunitarios². Así, en el artículo 99 del Tratado de Roma, se insta a la Comisión a presentar al Consejo propuestas tendentes a la armonización de los impuestos indirectos en beneficio del Mercado Común. Posteriormente, el artículo 100 del Tratado dota a la Comisión de los instrumentos jurídicos necesarios para llevar a cabo dicha aproximación. Hay que señalar, no obstante, que aunque el Tratado de Roma sólo habla explícitamente de la armonización de la imposición indirecta, no puede decirse que la armonización de los impuestos directos no entre en los planes de las autoridades comunitarias, ya que el Tratado se refiere indirectamente a ellos al establecer en su artículo 67 el objetivo de la libre circulación de capitales en el interior de la Comunidad, y posteriormente, en sus artículos 100 y 101, cuando dispone que deben aproximarse las disposiciones que afecten al funcionamiento del Mercado Común, así como las que generen distorsiones en las condiciones de competencia. A pesar de ello, hay que destacar, que los logros conseguidos dentro de la Comunidad en relación con la armonización de los impuestos directos son escasos, siendo precisamente en el ámbito de la imposición indirecta donde se han centrado la mayor parte de los esfuerzos armonizadores y, como consecuencia de ello, donde se han producido los mayores avances.

¹ Así es como define este Mercado Interior el Informe Neumark, Comité Fiscal y Financiero (1965).

² Conviene señalar, no obstante, que los primeros estudios en materia impositiva, y sobre su armonización, datan de principios de los años cincuenta, y fueron realizados por la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA).

No es de extrañar que la actividad armonizadora de la CEE se centrara prioritariamente en el ámbito de la imposición indirecta: impuestos sobre el volumen de negocios por un lado, e impuestos sobre consumos específicos por otro, ya que son éstos precisamente los que influyen de una manera más directa en las transacciones intracomunitarias y, por tanto, pueden suponer mayores obstáculos para la libre circulación de bienes, servicios, personas y capitales dentro de la Comunidad (que como hemos señalado anteriormente es uno de los objetivos prioritarios de la CEE desde su creación).

La diversidad de los sistemas impositivos de los países que integraban la CEE podía generar una serie de distorsiones fiscales³ que constituirían, a su vez, un obstáculo para la consecución de un verdadero Mercado Interior. Para eliminar estas distorsiones se sugirieron tres posibles soluciones⁴:

- la menos ambiciosa, consistente en adoptar unos mecanismos de compensación o neutralización fiscal, que paliase las consecuencias de las distorsiones fiscales sobre las condiciones de competencia.
- Una segunda opción, la de conseguir una armonización fiscal; ésta implicaba un acercamiento de las estructuras fiscales aplicables en cada uno de los Estados miembros, a fin de eliminar las distorsiones existentes.
- Y por último, alcanzar una integración plena de los sistemas fiscales, situación en la cual, por definición, no se producirían más distorsiones fiscales.

La primera opción, poco deseable desde el punto de vista técnico y operativo, no puede ser considerada como una solución buena, ya que no elimina las causas de las distorsiones, sino que solamente actúa sobre sus efectos. Por su parte, la tercera opción, aún siendo desde un punto de vista teórico la más atractiva, fue en principio desechada, pues su adopción presentaba grandes dificultades, relacionadas fundamentalmente con la necesaria pérdida de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros que esta estrategia acarrearía. La Comunidad, por lo tanto, se decantó inicialmente por la adopción de una estrategia de armonización fiscal, como paso previo para la consecución, en un futuro más lejano, de una

³ Siguiendo al Profesor Fuentes Quintana entendemos por distorsión fiscal: "la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de competencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico"; FUENTES (1966).

⁴ CORONA y VARELA (1989,4).

unificación total de los sistemas fiscales de los países miembros. Hay que destacar además, que existe unanimidad en considerar la unificación fiscal como el objetivo último de los países que se integran económicamente, a la vez que como el resultado final del proceso de armonización fiscal. O dicho de otra manera, la unificación fiscal se puede definir como un objetivo a largo plazo, cuya consecución requiere de la existencia previa de una armonización fiscal⁵.

Sin embargo, y aunque las autoridades comunitarias se decantaron por la armonización fiscal, las posturas de los Estados miembros son muy variadas. Así, mientras algunos países como España, Francia y Alemania son partidarios de esta estrategia de armonización, otros, como el Reino Unido consideran que para completar el Mercado Único no es necesario que se impongan, desde las instancias comunitarias, las medidas concretas de aproximación. En este sentido, el Gobierno británico se ha mostrado en reiteradas ocasiones⁶ partidario de adoptar una estrategia de competencia, de manera que sean los propios mecanismos de mercado los que provoquen la aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros⁷.

Como hemos señalado, la Comunidad se inclinó por la armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros como medio para eliminar las distorsiones fiscales derivadas de la diferente estructura y carga fiscal de los impuestos indirectos aplicables en los países comunitarios.

Las definiciones existentes sobre la armonización fiscal son muy diversas. El propio Tratado de Roma, aunque en su contenido hace referencia expresa al tema de la armonización, no ofrece una definición clara de ésta. En nuestra opinión, la definición más completa de lo que es la armonización fiscal es aquella que la define como *un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales, que conduce a la unificación fiscal y que debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones*

⁵ En este sentido se manifiestan REBOUD (1961) y SEVILLA (1970, 108).

⁶ Sirva a título de ejemplo la declaración de Margaret Thatcher en el Consejo Europeo de Rodas, el 3 de Diciembre de 1988, Diario El País, 4 de Diciembre de 1988, p.2.

⁷ Esta falta de consenso sobre cuál debe ser la estrategia a adoptar para eliminar las distorsiones fiscales existentes, va a ser decisiva, como veremos posteriormente, para la evolución del proceso de armonización pues, como sabemos, para la adopción de cualquier medida en el ámbito de la fiscalidad, es necesario el voto unánime de todos los países.

*capaces de impedir la realización de un mercado común o de cualquier otra forma de cooperación económica internacional*⁸.

La Comunidad, por lo tanto, concibe la armonización fiscal como la convergencia de los sistemas impositivos nacionales; se puede hablar, por tanto, de aproximación y no de unificación de los sistemas fiscales de los diferentes países que integran la CEE⁹. Hay que destacar también, que la armonización fiscal no se considera un fin en sí mismo, sino un medio para alcanzar los objetivos del Mercado Interior¹⁰.

La Comunidad Económica Europea, desde su creación, se ha centrado fundamentalmente en la armonización de los impuestos indirectos, por ser éstos los que pueden generar mayores distorsiones en el comercio intracomunitario y pueden, por lo tanto, suponer mayores obstáculos para la consecución del Mercado Interior Único. Dentro de los impuestos indirectos hay que distinguir los impuestos sobre el volumen de negocios y los impuestos sobre consumos específicos. Nosotros a partir de ahora vamos a centrarnos exclusivamente en los primeros, pues son éstos los que constituyen el objetivo principal de nuestro estudio.

Las autoridades comunitarias pronto se dieron cuenta de las dificultades que ocasionaba la existencia de distintos tipos de impuestos generales sobre las ventas en los países de la CEE, así como de los problemas concretos provocados por la aplicación de impuestos acumulativos en cascada sobre las ventas. De ahí que propusiesen la armonización-aproximación de los sistemas fiscales de los países comunitarios en este ámbito. Ahora bien, una cuestión que se plantea, consiste en saber hasta dónde debe llegar esta aproximación. Pues bien, ésta debe llegar lo bastante lejos, como para que el funcionamiento del mercado común no se vea afectado por distorsiones comerciales,

⁸ Ver CALLE (1970a, 407).

En esta misma línea se encuentra la definición del Informe Neumark; de acuerdo con éste, la armonización fiscal abarca todas aquellas medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidos a los que existían en una economía unificada.

Por su parte, para SHOUP, la armonización fiscal consiste en cualquier cambio en los sistemas de la Hacienda Pública de los países miembros de un mercado común o un área de libre comercio, que tiene la intención de conseguir los objetivos de esa unión económica. Véase SHOUP (1967).

⁹ Esta afirmación es respaldada por numerosos autores, por ejemplo, DOSSER (1967).

¹⁰ Sobre el carácter instrumental de la armonización fiscal ver VILLEMONT (1991, 117).

desviaciones del tráfico, ni efectos negativos sobre la competencia¹¹. En este contexto la experiencia americana resulta aleccionadora. En los Estados Unidos no existen fronteras fiscales en sentido estricto, pero tampoco hay una armonización total de los impuestos sobre las ventas entre los distintos Estados federados. La experiencia americana muestra que, para evitar efectos negativos sobre la competencia, son aceptables diferencias de impuestos entre Estados vecinos como máximo de un 5 por 100. Transponiendo la experiencia americana al ámbito comunitario puede estimarse un margen de un 2,5 por 100 alrededor del tipo central o de la norma que se establezca¹². Esto permite además una cierta flexibilidad a los Estados.

Hay que tener en cuenta además, que el precio es tan sólo uno de los factores que influyen en la elección de los consumidores; hay también otros como: la distancia, la comodidad, el servicio, la imagen, el idioma, las garantías, el servicio postventa, etc., que permiten internalizar en el precio pequeñas diferencias de carácter fiscal.

Como hemos puesto de relieve, las autoridades comunitarias se plantearon ya desde un primer momento la necesidad de adoptar alguna medida especial que permitiese eliminar las distorsiones fiscales que se estaban produciendo, como consecuencia de las divergencias existentes entre los sistemas impositivos vigentes en los distintos Estados miembros. También hemos señalado que, de entre todas las alternativas posibles, se decantaron por la armonización fiscal, entendida ésta como la aproximación, y no la unificación, de los sistemas fiscales comunitarios. Además, hay que destacar, que desde las instancias comunitarias este proceso de armonización fiscal no se ha visto nunca como un fin en sí mismo, sino únicamente como un instrumento que permitiese alcanzar, en última instancia, uno de los principales objetivos de la CEE: la creación de un gran Mercado Común entre los Estados miembros.

Vamos a dedicar este primer capítulo de nuestro trabajo a analizar cuál ha sido el proceso de armonización experimentado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, desde su

¹¹ ALBI, RODRIGUEZ ONDARZA y RUBIO (1988, 251 y 252).

¹² En el Libro Blanco se plantea también hasta dónde debe llegar la aproximación de los impuestos indirectos y en este sentido se indica, a título de ejemplo, que si el tipo genérico se fijase en el 16,5 por 100, los tipos adoptados por los Estados miembros podrían variar entre el 14 y el 19 por 100, es decir, $\pm 2,5$ por 100. Ver COM (85) 310 final, pp. 45 y 46.

adopción hasta principios de la década de los noventa. Esta visión histórica nos permitirá comprender mejor el porqué del régimen actual de tributación de este Impuesto, y lo que es más importante, esbozar cuáles son las diferentes posibilidades de cara al futuro.

En los siguientes epígrafes de este capítulo, estudiaremos, de forma detallada, los momentos más significativos de este proceso de armonización.

1.2.- TRATADO DE ROMA

La doctrina fiscal de la integración europea se fundamenta, en lo que al impuesto sobre el volumen de ventas se refiere, en el artículo 3º del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), que establecía la aplicación del *principio de imposición en el país de destino*, como procedimiento adecuado para evitar las distorsiones derivadas de la imposición indirecta. La aplicación del principio de gravamen según el país de destino implica la imposición de un bien o servicio en el país en el que se consume el bien, o en aquel en el que se presta el servicio. Por su parte, la otra posibilidad¹³ consiste en aplicar el

¹³ Realmente las posibilidades básicas de gravamen de las operaciones comerciales interestatales son cuatro:

- En primer lugar, cabría la posibilidad de que ambos países, exportador e importador, sometiesen a gravamen las mercancías. De manera que, cuando los bienes abandonasen el país productor, se aplicase sobre ellos el impuesto vigente en ese país, y cuando éstos entrasen en el Estado en el que va a tener lugar su consumo, quedasen sujetos al Impuesto aplicable en él a los bienes nacionales. Como puede observarse claramente, este sistema de gravamen daría lugar a una doble imposición de las mercancías objeto del intercambio entre ambos países. Hay que señalar también, que de aplicarse esta opción los bienes importados se encontrarían en una situación de desventaja respecto a los bienes nacionales del país importador.

- Una segunda opción sería justamente la contraria, es decir, que ni el país exportador ni el importador sometiesen a gravamen las mercancías. En este caso, se produciría la no imposición de los bienes. Si bien esta situación puede darse en el plano teórico, consideramos difícil que se produzca en la práctica, y esto por diversos motivos. En primer lugar porque, aunque el estado exportador renuncie a gravar los bienes que van a salir del país, con el fin de hacer más competitivas sus exportaciones, consideramos poco probable que el país importador adopte la misma actitud, pues si no sometiese al Impuesto a las mercancías que entran en su territorio, estaría colocando a dichos bienes en una situación ventajosa en relación con sus productos nacionales, lo que iría en detrimento de su propio comercio. Por otro lado, tenemos que tener en cuenta que el IVA es un recurso de gran importancia recaudatoria para los Estados, lo que, unido a la cada vez mayor necesidad de recursos por parte de los Estados Comunitarios (con elevados déficits públicos), nos lleva a pensar que los países importadores no van a renunciar fácilmente a esta fuente de ingresos.

Aunque podría pensarse que estas opciones no se aplican en la práctica, históricamente pueden recogerse casos en los que se produce el gravamen de las importaciones y de las exportaciones, como el de la República Argentina (con exenciones temporales momentáneas para fomentar en determinados casos las exportaciones); o en el caso contrario, importaciones y exportaciones estaban exentas en el impuesto general sobre el volumen de ventas aplicado en los años veinte en Alemania.

Las otras opciones, pueden considerarse como situaciones intermedias entre las dos que hemos comentado anteriormente, de manera que los bienes son gravados únicamente, bien en el lugar de salida, bien

principio del país de origen, que supone gravar la operación en el Estado que produce el bien o presta el servicio, con independencia de cuál es el país en el que éstos se consumen.

La aplicación del principio de destino a los intercambios intracomunitarios suponía, que los productos exportados debían quedar libres de la carga fiscal soportada en el interior del país exportador, y que las importaciones debían gravarse en el país importador con los mismos impuestos que los productos nacionales similares. Era, por tanto, necesaria la realización de "ajustes fiscales en frontera" que operasen bajo el principio de neutralidad de gravamen, y mediante los cuales, se devolviese a los bienes exportados la suma de impuestos efectivamente pagados en el interior, y se gravase las importaciones de manera que éstas soportasen una carga fiscal equivalente a la soportada por los bienes fabricados en el interior del país. La existencia de fronteras fiscales era, por tanto, indispensable.

El principio de destino, recogido ya en el artículo 3º del GATT, era también el que aplicaba la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA)¹⁴. Según la Alta Autoridad de la CECA, el gravamen de los bienes en el país de destino no debería originar distorsiones fiscales, siempre que se aplicasen adecuadamente los mecanismos de compensación descritos. Ahora bien, la realidad era muy distinta: éstos no se aplicaban correctamente.

Por otro lado, se producían algunas discrepancias entre países a la hora de determinar dónde debían gravarse las transacciones efectuadas¹⁵.

Para resolver estos problemas la Alta Autoridad CECA constituyó, en 1953, la *Comisión Tinbergen*, conocida así por ser su presidente Jan Tinbergen¹⁶. Tal y como establece el artículo segundo del Decreto de 5 de Marzo de 1953, por el que se crea la Comisión Tinbergen, la Alta Autoridad CECA encarga a dicha Comisión que estudie los problemas que plantean los impuestos sobre el volumen de ventas en el Mercado Común y

en el lugar de llegada de la expedición, encontrándonos ante la aplicación de los que se conoce en el comercio interestatal como principio de gravamen en destino y principio de gravamen en origen, respectivamente.

¹⁴ El artículo 4 del Tratado que instituye la CECA eliminaba los derechos de entrada o salida, o impuestos de efecto equivalente, así como las restricciones cuantitativas al libre movimiento de productos.

¹⁵ En este sentido, cabe destacar la mantenida por Francia y Alemania, acerca de cuál era la jurisdicción tributaria competente para gravar los productos objeto de tráfico entre ambos países comunitarios. Francia, que aplicaba un impuesto sobre el valor añadido con tipos relativamente elevados, defendía que los productos se gravasen en el país en donde se utilizaban; mientras que Alemania, que aplicaba un impuesto acumulativo o en cascada, era partidaria de que los productos se gravaran en el país en el que se producían los bienes. Ver MARZO (1989,1).

¹⁶ Ver HAUFLER (1993,12) y VEGA (1991a, 57 y 68).

que analice las consecuencias para la CEE de la aplicación del principio de tributación en destino/origen¹⁷.

La principal conclusión del Informe Tinbergen¹⁸ fue ratificar la aplicación del principio de imposición en destino, inicialmente elegido por la Alta Autoridad de la CECA, como criterio de aplicación del gravamen sobre el volumen de ventas. Esta conclusión dio lugar a una decisión de la Alta Autoridad en el mismo sentido¹⁹.

Posteriormente, el 25 de Marzo de 1957, se firmó, en Roma, el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (aplicado desde el 1 de Enero de 1958) que da cuerpo jurídico a la unión de aquellos seis países originarios (Bélgica, República Federal de Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos), y cuya finalidad última era la de constituir un Mercado Común, para lo cual era necesario eliminar las fronteras existentes entre los Estados miembros. En este sentido, el Tratado recoge en sus primeros artículos los principales objetivos de la CEE, así como los medios a través de los cuales aquellos pueden alcanzarse²⁰.

¹⁷ Hay que señalar, sin embargo, que la Comisión Tinbergen añadió una nueva alternativa a las dos propuestas por la Alta Autoridad de la CECA, de manera que las hipótesis a discutir fueron las siguientes:

- Propuesta "a": Aplicación del principio de gravamen según el país de destino, es decir, desgravaciones a la exportación y gravámenes compensatorios a la importación.
- Propuesta "b": Aplicación del principio de gravamen en origen.
- Propuesta "c" (introducida por la Comisión): vigencia del principio del país de destino, aplicándose la desgravación a la última transacción del producto y la compensación alzada equivalente al último gravamen aplicado.

¹⁸ CECA (1953).

¹⁹ Dec. 30/53/ECSC, de 2 de Mayo de 1953, DOCE, p. 109.

²⁰ En el artículo 2º del Tratado de Roma, se establece textualmente que "la Comunidad tendrá por misión promover un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el seno de la CEE, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran"; y todo ello, "mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros". El artículo 2º, por tanto, encomienda a la Comunidad la misión de establecer un Mercado Común, en régimen de libre competencia, con características análogas a las de un mercado interior, y en el que se permita la libre circulación de personas, de mercancías, de servicios y de capitales. Y para que esto fuese posible, era necesario que las normas fiscales no distorsionasen las condiciones de competencia, ni obstaculizasen la libre circulación de bienes y servicios entre los Estados Comunitarios.

Posteriormente el Tratado recoge, en su artículo 3º, las implicaciones y actuaciones que para el logro de las finalidades antes mencionadas debe llevar a cabo la Comunidad. Así, se relacionan, entre otras, las siguientes actuaciones necesarias:

"a) La eliminación entre los Estados miembros de la misma de los derechos de aduanas y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías, así como de todas las demás medidas de efecto semejante.

b) El establecimiento de una tarifa aduanera común y de una política comercial común hacia los demás Estados.

Aunque la armonización fiscal no aparece como uno de los principios inspiradores de la Comunidad Económica Europea, hay que señalar que, como veremos más adelante con más detalle, las referencias a una fiscalidad común están presentes en muchas de las disposiciones del Tratado.

A continuación vamos a centrarnos en la vertiente fiscal de este proceso de integración y, para ello, vamos a analizar las principales disposiciones fiscales establecidas en el Tratado de Roma, recogidas fundamentalmente en la Tercera Parte del mismo (dedicada a la Política de la Comunidad), en el Título Primero (sobre las normas comunes), y dentro de éste en el Capítulo II (artículos 95 a 99)²¹.

Las normas fiscales contenidas en el Tratado van encaminadas a la consecución de los siguientes objetivos²²:

- asegurar el juego limpio en el orden tributario, evitando la interposición de barreras fiscales que obstaculicen las relaciones comerciales
- armonizar las estructuras y los niveles de imposición que alteren las condiciones de la competencia y que dificulten la libre circulación de mercancías y servicios entre los Estados miembros, y
- emprender un conjunto de acciones tendentes a la eliminación de las distorsiones fiscales que dificulten la realización de los demás objetivos de la Comunidad Económica Europea.

c) La abolición entre los Estados miembros de la Comunidad de los obstáculos que se oponen a la libre circulación de personas, servicios y capitales. (...)

f) El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia pueda desarrollarse lealmente en el Mercado Común. (...)

h) El acercamiento entre sí de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del Mercado Común".

Ver UNIVERSIDAD DE DEUSTO (1972).

²¹ De acuerdo con Valentín EDO, en el Tratado de Roma pueden distinguirse seis partes bien diferenciadas:

- la Primera, que recoge los "principios inspiradores" de la Comunidad Económica Europea.
- La Segunda, que trata de la libre circulación de mercancías, servicios, personas y capitales, así como de la agricultura y de los transportes.
- La Tercera parte incluye las normas sobre la competencia, las disposiciones fiscales y la aproximación de las legislaciones. Recoge también, lo relacionado con las políticas económica, comercial y social, la Unión Monetaria, el Banco Europeo de Inversiones, la investigación y el medio ambiente.
- La Cuarta parte aborda el tema de las relaciones con países y territorios que mantienen relaciones especiales con distintos Estados Comunitarios.
- La Quinta parte está dedicada a las Instituciones Comunitarias, y
- La Sexta y, última parte, que recoge las Disposiciones Generales y Finales.

Ver EDO (1989, 6).

²² CASADO (1989, 78).

Aunque el Tratado de Roma se refiera únicamente de manera expresa a la armonización de la imposición indirecta, también, propone indirectamente la convergencia de los impuestos directos, cuando establece en su artículo 67 el objetivo de la libre circulación de capitales en el interior de la Comunidad y, posteriormente, en sus artículos 100 a 102, cuando dispone que deben aproximarse las legislaciones de los Estados miembros que afecten al funcionamiento del Mercado Común o que generen distorsiones en las condiciones de competencia.

No obstante lo dicho anteriormente, puede afirmarse que la armonización de la imposición indirecta ocupa un lugar prioritario en las disposiciones del Tratado de Roma, en relación con la de otro tipo de impuestos. Esto es perfectamente lógico si tenemos en cuenta que los impuestos indirectos afectan directamente a los intercambios intracomunitarios (ya que influyen en el precio de los bienes) y pueden, por tanto, crear obstáculos a la libre circulación de bienes y servicios dentro de la Comunidad, lo que en último término dificultaría la consecución de un Mercado Interior Único.

Esto explica que la mayor parte de las disposiciones comunitarias en el ámbito de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales se centren en la aproximación de los impuestos indirectos, y sea precisamente en este ámbito en el que se han producido los mayores avances.

Tal y como indican WÄGENBAUR y GENOT ²³, en el capítulo dedicado a "las disposiciones fiscales" se pueden distinguir dos partes bien diferenciadas.

* La Primera, comprende los artículos 95 a 98, y fija un conjunto de normas aplicables al comercio intracomunitario de mercancías. En ellas se prohíbe a los Estados miembros que establezcan medidas que sean discriminatorias, y se les obliga, asimismo, a eliminar aquellas otras del mismo carácter, que se hayan introducido con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado. Por otro lado hay que destacar que, tal y como se recoge en los artículos 95 y 96 del Tratado, la CEE optó por seguir aplicando el principio de gravamen en destino a los intercambios de bienes y servicios entre países miembros²⁴.

²³ GENOT (1978, 358) y WÄGENBAUR, R.: "Le droit de la Communauté Economique Européenne" 1973, referencia sacada de ZARAGOZA (1987, 60).

²⁴ Los artículos 95 y 96 del Tratado, que tratan respectivamente de las importaciones y de las exportaciones, establecen que los Estados miembros no pueden gravar los productos importados más que los productos interiores similares, y que en las exportaciones los Estados miembros no pueden reembolsar un impuesto

* La Segunda parte se compone exclusivamente del artículo 99²⁵, y constituye el fundamento jurídico de la armonización de los impuestos indirectos²⁶.

Es importante destacar que, el Tratado, en ningún momento cuestiona si es necesaria o no la armonización de los impuestos indirectos, pues parte de la base de que sí lo es. En este sentido, el mandato dirigido a la Comisión no consiste en que ésta analice si esas medidas son necesarias, sino en proponer al Consejo medidas concretas que permitan la aproximación de las legislaciones fiscales aplicables en los distintos Estados miembros.

superior al que realmente se ha pagado previamente, pues de lo contrario, estaríamos ante prácticas proteccionistas y discriminatorias, totalmente contrarias al principio de neutralidad.

El artículo 95 del Tratado de Roma establece que "ningún Estado miembro gravará directamente o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con impuestos interiores, sea cual fuere su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares".

El artículo 96 del Tratado dispone que "los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de los impuestos interiores que sea superior a los impuestos con que hayan sido gravados, directa o indirectamente, al verificarse su exportación".

Pero, para que la neutralidad fiscal exterior se alcanzase, era necesario poder determinar con exactitud la carga tributaria incorporada a los productos exportados o importados, para fijar las devoluciones a la exportación o exigir, en las importaciones, los impuestos de compensación de gravámenes interiores. Pero esta carga fiscal era difícil de calcular debido al carácter general con el que, en la mayoría de los países comunitarios, se aplicaba una imposición sobre la cifra de negocio, de tipo plurifásico y acumulativo, o en cascada. Como consecuencia de ello, se hacía necesario establecer un sistema de cálculo que permitiese acabar con esas situaciones proteccionistas y discriminatorias que se estaban produciendo a nivel comunitario.

Para ello, la primera solución adoptada por la Comunidad fue la recogida en el artículo 97 del Tratado de Roma, consistente en calcular tasas medias de gravamen de ventas en cada país, con las cuales practicar los ajustes en frontera. Sin embargo, esta solución no resolvió el problema, y estas tasas se convirtieron en verdaderos obstáculos al comercio, dando lugar a que los países practicaran subvenciones a la exportación, al situar las tasas medias de gravamen por encima de los impuestos efectivamente pagados. La armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas se planteaba, por tanto, como necesaria.

Posteriormente, el Consejo de la Comunidad Económica Europea acordó, en Junio de 1960, y con carácter temporal, congelar las tasas medias de desgravación a las exportaciones y de gravamen a las importaciones que estaban siendo aplicadas en esos momentos por los países comunitarios. A pesar de esta última medida, los problemas antes citados seguían existiendo, por lo que, el 25 de Marzo de 1968, el Consejo adoptó una Directiva, la 68/221/CEE, por la que se establecía un método común de cálculo de los tipos medios previstos en el artículo 97 del Tratado de Roma. Esta medida del Consejo se consideró como una solución transitoria, en espera de la posterior armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas aplicados en los países miembros de la Comunidad.

²⁵ El artículo 99 del Tratado establece: "La Comisión examinará de qué manera las legislaciones de los diferentes Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de ventas, a los impuestos de consumo y a los demás impuestos indirectos, comprendidas las medidas de compensación aplicables a los intercambios entre los Estados miembros, pueden armonizarse en el interior del Mercado Común... La Comisión someterá las propuestas al Consejo..".

²⁶ Además de las disposiciones señaladas, a lo largo del Tratado de Roma aparecen otras referencias encaminadas también, a la eliminación de los obstáculos existentes, que puedan dificultar en el futuro la creación de ese gran Mercado Interior. Así, por ejemplo, el artículo 3º del Tratado de Roma propugna: la abolición de los derechos de aduana y medidas de efecto equivalente (art 3.a), así como el establecimiento de un sistema para evitar el falseamiento de la competencia en el Mercado Común (art 3.f), e igualmente la supresión de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales (art 3.c). Por su parte, entre las "Disposiciones Generales y Finales" del Tratado, se incluye el artículo 200, según el cual los Estados

A modo de resumen, podemos decir que el Tratado constitutivo de la CEE se refiere exclusivamente, y de forma explícita, a la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos. La Comunidad, por su parte, deja en manos de la Comisión el establecimiento de la estrategia adecuada que permita dicha aproximación. Podemos concluir también, que en el Tratado de Roma la armonización no se presenta como un fin en sí mismo, sino como un instrumento necesario para alcanzar los objetivos generales de la CEE. Por último, destacar que el Tratado de Roma opta por mantener el principio de imposición en destino como criterio de aplicación del gravamen en el impuesto sobre el volumen de ventas. Este criterio de tributación aparecía ya en el artículo 3º del GATT como el procedimiento adecuado para evitar las distorsiones derivadas de la imposición indirecta, y fue posteriormente ratificado en el Informe elaborado, en 1953, por la conocida Comisión Tinbergen.

Como ya hemos señalado anteriormente, la situación existente, en 1957, en lo referente a la imposición indirecta, en cada uno de los países miembros de la CEE, era totalmente diferente. En la mayoría de los Estados (en todos a excepción de Francia), existían impuestos generales sobre las ventas de tipo acumulativo o en cascada²⁷, hecho que complicaba enormemente el trabajo de determinar la carga impositiva de los productos exportados e importados, produciéndose, en la mayoría de los casos, efectos de subvenciones encubiertas a la exportación y gravámenes a la importación (medidas expresamente prohibidas por el GATT y por el Tratado de Roma). A pesar de que las autoridades comunitarias intentaron, como hemos visto, solucionar estos problemas, las medidas adoptadas no consiguieron eliminarlos totalmente. Por ello, una vez vista la necesidad de suprimir los impuestos en cascada por sus efectos distorsionadores, derivados

miembros deberán emprender negociaciones para eliminar los supuestos de doble imposición en la Comunidad.

²⁷ El origen de la imposición en cascada hay que buscarlo después de la Segunda Guerra Mundial, cuando algunos países como Francia y Alemania introdujeron unos impuestos que gravaban el volumen de ventas. En un primer momento, y mientras los tipos impositivos fueron reducidos (por ejemplo, del 0,5 por 100 en Alemania en el año 1918), los problemas asociados a los impuestos acumulativos no fueron tenidos en cuenta, pues sus efectos tenían escasa relevancia en términos cuantitativos. Ahora bien, a medida que los tipos de gravamen fueron aumentando, las consecuencias inherentes a la aplicación de estos impuestos se hicieron más patentes, y fueron adquiriendo una mayor relevancia. Para evitar las distorsiones que generaban estos impuestos, se arbitró un sistema de desgravaciones y compensaciones, que, como veremos posteriormente, lejos de solucionar los problemas que entonces existían, se convirtió en el origen de nuevas complicaciones, agravando además, las distorsiones ya existentes.

de su falta de neutralidad, la CEE creó un Comité Financiero y Fiscal para que llevase a cabo un estudio minucioso sobre el proceso de armonización fiscal en la Comunidad. El trabajo realizado por este Comité se plasmó en un informe (Informe Neumark), que perfila el programa a seguir, así como el calendario para las medidas a adoptar en el ámbito de la armonización fiscal. El proceso de elaboración de este Informe, así como sus conclusiones son analizados con más detalle en el siguiente epígrafe.

1.3.- INFORME NEUMARK

Las diferencias derivadas de la heterogeneidad de los distintos sistemas fiscales en vigor en los países comunitarios, podían comportar (y de hecho comportaban) un obstáculo para el buen funcionamiento del Mercado Común. Como ya se ha señalado anteriormente, cuando se creó la Comunidad Económica Europea, en cinco de los por entonces seis Estados miembros, los impuestos sobre el volumen de negocios se recaudaban con arreglo a un sistema de imposición acumulativo o en cascada (ver cuadro 1²⁸). Los gravámenes se imponían en todas las fases de producción y distribución por las que pasaba el producto, sin tener en cuenta los impuestos satisfechos en fases anteriores, incorporándose el impuesto al precio del bien.

Por ello, cuando un bien llegaba a la frontera era muy difícil, prácticamente imposible, determinar con exactitud la carga fiscal que había soportado el producto, pues ésta dependía del número de fases del proceso de producción/distribución por las que éste hubiese pasado. Ello suponía que bienes idénticos o similares soportaban cargas fiscales diferentes según el grado de integración del proceso. Así, como cada Estado era el encargado de determinar la cuantía de la compensación a realizar en la frontera, los Estados podían verse tentados a sobrevalorarla o infravalorarla, con el fin de favorecer las exportaciones o proteger la competitividad de algún sector económico concreto.

En síntesis, podemos afirmar que los impuestos acumulativos o en cascada no eran neutros, y, por lo tanto, producían efectos realmente falseadores de la competencia. La

²⁸ Un análisis detallado del sistema de imposición sobre el volumen de ventas vigente en países de la CEE puede encontrarse en ANTAL (1963).

aplicación de estos impuestos planteaban, por lo tanto, numerosos inconvenientes, entre otros los siguientes²⁹:

- con este tipo de impuesto sobre las ventas era muy difícil determinar con exactitud la cuantía del gravamen incorporado al precio de un bien a la hora de realizar los ajustes fiscales en frontera. Como consecuencia de ello, los Estados podían verse tentados a aumentarla, con el fin de favorecer las exportaciones y protegerse de las importaciones.

- Como el impuesto queda incorporado al precio del bien y se acumulaba de una etapa a otra, la carga fiscal de un mismo producto variaba según el número de fases del proceso de producción/distribución por las que éste pasaba, por lo que se estimulaba la integración vertical de las empresas.

- Aquellos bienes cuyo valor añadido en las primeras etapas de su producción es elevado, soportaban a lo largo de todo el proceso una carga fiscal mayor, y por lo tanto, se encontraban discriminados desde el punto de vista impositivo, en relación con aquellos otros bienes cuyo mayor valor añadido se producía en las fases finales.

Se hacía necesario, por tanto, sustituir los impuestos en cascada por un impuesto sobre el volumen de ventas que fuese neutral y transparente. Por ello, la Comisión creó en 1960 un **Grupo de Trabajo**³⁰, para que analizase detenidamente las distintas posibilidades de impuestos sobre el volumen de negocios existentes, las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas y, en función de los resultados de estos estudios, recomendasen, de entre todas las alternativas posibles, cuál era la más adecuada y la que, por tanto, debían aplicar los Estados de la Comunidad Económica Europea³¹.

²⁹ Sobre los inconvenientes de los impuestos acumulativos o en cascada ver: DALE (1963), GUIEU y BONET (1987), PHILIPPE (1983, 151), THIEL (1988) y VEGA MOCOROA (1991a, 60).

³⁰ Por decisión de la reunión plenaria celebrada el 23 de Febrero de 1960, este Grupo de Trabajo se escindió en tres subgrupos: A, B y C, compuestos cada uno de ellos por expertos de los Estados miembros y de la Comisión.

El **subgrupo A**, que se reunió en tres ocasiones, fue el encargado de analizar la posibilidad de eliminar los controles fiscales en frontera y de realizar inspecciones en frontera, para gestionar un posible sistema de ajustes fronterizos respecto de dichos impuestos.

El **subgrupo B**, que también se reunió en tres ocasiones, asumió la tarea de estudiar la viabilidad de la adopción de un único régimen de impuestos sobre las ventas, exigido en la fase anterior a la de comercio al por menor, combinado eventualmente con un impuesto sobre las ventas exigido a los minoristas.

Por último, al **subgrupo C**, que celebró siete reuniones, se le encomendó la tarea de sopesar la introducción de un tributo común y único para la fase de producción, complementado con un impuesto separado para la fase de venta al por menor.

Los trabajos de estos tres subgrupos finalizaron el 15 de Enero de 1962.

³¹ Ver CALLE (1990, 148 y ss) y TERRA (1994b, 86 y ss).

La principal conclusión del Informe realizado por este Grupo de Trabajo, una vez analizadas minuciosamente las características, ventajas e inconvenientes de cada una de las posibles alternativas a los impuestos en cascada, fue la de ser favorable a la implantación, en los países de la CEE, de un Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerar que éste garantizaba, tanto a nivel nacional como internacional, la neutralidad fiscal en el comercio intracomunitario de mercancías³².

Los resultados de los estudios llevados a cabo por este Grupo de Trabajo fueron publicados en Enero de 1962³³, unos meses antes de que se dieran a conocer las formuladas por el **Comité Fiscal y Financiero de la CEE**. Dicho Comité, constituido por la Comisión el 5 de Abril de 1960, se creó con el objetivo de estudiar hasta qué punto las diferentes estructuras fiscales de los Estados comunitarios podían suponer un obstáculo para la creación del Mercado Común, así como proponer los medios adecuados para eliminar dichas diferencias.

El Comité, que estaba compuesto por expertos de todos los Estados miembros (entre los que podemos citar a los Profesores G. Vedel, C. Cosciani, F. Neumark y C.S. Shoup) elaboró un Informe, más conocido como **Informe Neumark**³⁴ (por ser el Profesor alemán Fritz Neumark su Presidente), que fue publicado el 8 de Julio de 1962³⁵.

³² Respecto de los impuestos sobre las ventas al por mayor, el Subgrupo B señaló que, aunque eran fáciles de aplicar en la práctica y permitían superar muchas de las dificultades que planteaban los impuestos acumulativos, no eran neutrales, podían provocar distorsiones y podían dar lugar a un gran nivel de fraude. Por todo ello, no podían considerarse como una solución adecuada.

Por su parte, el Subgrupo C no se mostró partidario de un impuesto monofásico sobre la fase de producción, y recomendó que, de entre todos los distintos tipos de impuesto sobre el volumen de ventas, se aplicase un Impuesto sobre el Valor Añadido.

³³ Véase: COMISIÓN (1962) y THURSTON (1963).

³⁴ El Informe Neumark señala que existen fundamentalmente tres tipos de diferencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros:

- a) disparidades de la carga fiscal
- b) diferencias en la cuantía y composición de los gastos públicos, y
- c) desigualdades en la estructura de los sistemas fiscales.

Con respecto a las dos primeras, el Informe dice que las diferencias existentes entre los países miembros, en este ámbito, no son importantes. Si concede, por el contrario, una mayor atención a las desigualdades en la estructura de los sistemas fiscales. El Informe señala que son éstas últimas las que originan las más importantes distorsiones de tipo fiscal para el logro del Mercado Común.

Un análisis más detallado en este sentido puede encontrarse en: CAYON, FALCON y HUCHA (1990, 38 y ss) y GÓMEZ y GUIROLA (p. 63).

³⁵ "Rapport du Comité Fiscal et Financier", CEE Commission, 1962.

Las recomendaciones recogidas en el Informe Neumark, en relación con los impuestos sobre el volumen de ventas, son varias³⁶.

En primer lugar, el Comité propone la supresión de los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada en todos los Estados miembros de la CEE³⁷, así como la implantación, en los sistemas fiscales de los países comunitarios, de un Impuesto sobre el Valor Añadido general, exigido en todas las fases hasta la de comercio al por mayor, exceptuándose por tanto de gravamen, la fase de comercio al por menor.

El Comité recomendó además, que ese Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) tuviese una estructura y unos tipos de gravamen muy semejantes en todos los países, para poder aplicar en el futuro el principio de imposición en el país de origen.

Como el IVA recomendado excluía la fase minorista, el Comité contemplaba la posibilidad de complementar dicho impuesto con otro que gravase exclusivamente la fase minorista.

Otro aspecto que fue objeto, por su importancia, de un estudio sistemático y profundo por parte del Comité, fue el de la opción entre el principio de imposición en origen y en destino. Según el Informe "la cuestión de elegir entre uno u otro principio reviste una importancia primordial para todas las propuestas y medidas que tiendan a una armonización de las legislaciones fiscales dentro del Mercado Común"³⁸. La aplicación del principio de tributación en origen requiere, por un lado, que todos los Estados miembros apliquen el mismo tipo de impuesto sobre el volumen de ventas, y por otro lado, que exista una gran aproximación de los tipos impositivos aplicables. Teniendo en cuenta ambos requisitos, y los regímenes fiscales vigentes en esos momentos, el Comité Fiscal y Financiero optó por seguir aplicando el principio de imposición en destino a corto plazo, sin renunciar a su sustitución en el futuro por el principio de tributación en origen³⁹.

³⁶ Ver CALLE (1980, 63), EASSON (1980, 71 y ss), ROBSON (1987, 132) y VEGA (1991a, 70).

³⁷ En este sentido, y refiriéndose a los impuestos en cascada, el Informe dice textualmente que "provocan un falseamiento de las condiciones de la competencia dentro de la economía nacional allá donde se aplican, y fomentan artificialmente la concentración de empresas; además, distorsionan las normas internacionales sobre comercio debido a la imposibilidad de calcular exactamente el importe total de la carga fiscal que soporta un producto determinado y, en consecuencia... el importe de los derechos o fondos compensatorios correspondientes".

³⁸ Ver COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO (1965, 137).

³⁹ Tal y como explica el Comité Fiscal y Financiero en el Informe, "es preciso, por el contrario, destacar que la libre circulación de las mercancías y los capitales, buscada y obtenida mediante la supresión de las fronteras aduaneras, no puede tener por consecuencia el establecimiento de un mercado común que tenga el carácter de mercado interior, más que si se completa con una supresión de las fronteras fiscales" (y ésta implica la

Cuadro 1: Impuestos sobre el volumen de negocios aplicados en los Estados miembros

PAIS	TIPO DE IMPUESTO	TIPOS IMPOSITIVOS
ALEMANIA	Impuesto plurifásico, acumulativo aplicable a todos los niveles de producción y distribución, incluyendo la fase minorista y los servicios. Necesidades básicas exentas o sujetas a tipos más bajos Agua, gas y electricidad exentos Venta al por mayor de determinadas materias primas exentas. El resto de ventas en fase mayorista sujetas al 1%	Tipo normal: 4 %
BÉLGICA	Impuesto plurifásico, acumulativo aplicable a todas las operaciones pero excluido el comercio minorista. Productos alimenticios básicos y muchos servicios exentos.	Tipo normal: 6 % Aplican tipos especiales a productos específicos Tipo del 16% en los bienes de lujo
FRANCIA	Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, plurifásico no acumulativo. No incluye el comercio al por mayor Los servicios están sujetos a un tipo del 8,5% Impuestos sobre ventas locales del 2,75%	Tipo normal: 20 % Tipo del 25 % para bienes de lujo Tipos especiales para bienes específicos
ITALIA	Básicamente Impuesto plurifásico acumulativo sobre las ventas y los servicios aplicado en todas las fases, incluida la de comercio al por menor, aunque con muchas matizaciones y algunas exenciones.	Tipo normal: 3,3 % Tipo especial aplicable a determinados bienes de hasta el 18,3 %
LUXEMBURGO	Similar a Alemania. Ventas al por mayor gravadas al 0,5%	Tipo normal: 2 %
PAÍSES BAJOS	Impuesto plurifásico, acumulativo que grava los servicios y las ventas en todos los niveles, excepto el minorista. Exenciones	Tipo normal: 5 % Tipos especiales para determinados bienes Tipo del 18 % para bienes de lujo
Fuente: DALE (1963)		

Una vez que se ha planteado ya la supresión de los impuestos en cascada y su sustitución por un Impuesto sobre el Valor Añadido, el Informe pasa a esbozar las características básicas que debe tener este impuesto.

Con respecto al tema de las exenciones, el Comité Fiscal y Financiero considera, que es "decisivo que los diferentes países se pongan de acuerdo sobre el número de bienes a declarar exentos en el impuesto sobre el volumen de negocios", dado que las diferencias en las exenciones provocan distorsiones importantes en los intercambios internacionales. Y en referencia a los tipos de gravamen, el Informe Neumark se decanta por la aplicación de un tipo uniforme o único (que no necesariamente, al menos en una primera fase, habrá de ser igual para todos los Estados)⁴⁰.

Por lo tanto, aunque la estructura de los Informes elaborados por el Grupo de Trabajo y por el Comité Fiscal y Financiero de la CEE es diferente, ambos llegan a una misma recomendación: suprimir los impuestos en cascada, mayoritariamente aplicados en los Estados miembros, y sustituirlos por un impuesto único sobre el valor añadido. Este tipo de impuesto sobre el volumen de ventas se consideró idóneo, ya que garantizaba la neutralidad fiscal en los intercambios intracomunitarios, al permitir el cálculo exacto de las desgravaciones a las exportaciones y de los gravámenes aplicables a las importaciones⁴¹. En la elección del IVA influyó también, el hecho de que este Impuesto estaba siendo aplicado ya en Francia, con buenos resultados, si bien hay que señalar, como veremos luego con más

⁴⁰ El Informe se refiere también al método de deducción que se debería adoptar, dentro de la alternativa entre el método de "base sobre base" o el de "cuota sobre cuota". Tras analizar las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos, el Informe deja absoluta libertad a los órganos comunitarios para la adopción de uno u otro, siempre que no existan divergencias en las exenciones o en los tipos de gravamen. En este caso las diferencias entre un método u otro "no juegan un papel considerable puesto que es posible operar una compensación exacta en los intercambios entre los Estados". Por el contrario, si se aplica el principio de tributación en origen habría que decantarse por el método de deducción base sobre base. Ver COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO (1965, 100 y 144).

⁴¹ La Literatura que se ha dedicado a analizar la forma de imposición más idónea para eliminar las distorsiones producidas por la diferente estructura y carga fiscal de los impuestos sobre el volumen de ventas en los países que forman el Mercado Común, es muy amplia y variada. En este sentido, y para una análisis más detallado de las características, ventajas e inconvenientes de cada uno de los distintos tipos de impuestos sobre el volumen de ventas remitimos a ANTAL (1963, 44 y ss), DALE (1963, 41 y ss), REIG (1971) y SURREY (1968); así como a las referencias bibliográficas recogidas en CALLE (1970a, 411 y 417).

detalle, que el impuesto aplicable en la CEE difería en algunos aspectos del Impuesto francés.

Las conclusiones alcanzadas por el Grupo de Trabajo, y por el Comité Fiscal y Financiero de la CEE, orientaron los trabajos posteriores de los órganos comunitarios en materia de la armonización fiscal. Así, el 5 de Noviembre de 1962, la Comisión presentó al Consejo de la CEE una **Propuesta de Primera Directriz**, tendente a la armonización del impuesto sobre el volumen de ventas en los seis países miembros del Mercado Común⁴².

En este Proyecto de Directiva la Comisión proponía la adopción de un sistema común de imposición sobre el valor añadido aplicable a la producción y a la venta al por mayor, dejando libertad a los países para que estableciesen un impuesto complementario sobre las ventas al por menor, o extendiesen a las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, como esto implicaba realizar modificaciones importantes en las legislaciones nacionales, y tenía importantes efectos presupuestarios, económicos y sociales, la Comisión proponía la aplicación de esta medida, de manera progresiva, en tres etapas⁴³.

El Consejo, a su vez, remitió el Proyecto de Primera Directiva al Comité Económico y Social (en adelante CES) y al Parlamento Europeo para su consulta. Dos fueron, fundamentalmente, las modificaciones propuestas por el CES al Proyecto de Directiva de la Comisión⁴⁴:

⁴² Así lo hizo saber en Rueda de Prensa celebrada ese mismo día en Bruselas Herr Hans von der GROEBEN (Responsable de la Política sobre la Competencia). Véase DALE (1963, 36), PARLEMENT EUROPÉEN (1963d) y SORTEN (1967).

⁴³ En una primera fase, que terminaría a los cuatro años de la puesta en práctica de la Directiva, los Estados miembros deberían sustituir los impuestos en cascada por unos impuestos no acumulativos (monofásicos o sobre el valor añadido). Estos impuestos podían complementarse con un impuesto monofásico sobre las ventas al por menor. Durante este tiempo, la Comisión tendría, también, que determinar la estructura del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que se iba a introducir en la etapa siguiente. Asimismo, la Comisión de la CEE exigía a los Estados miembros que le comunicasen todas las medidas adoptadas para llevar a cabo la sustitución anteriormente mencionada, con el objetivo de controlar el proceso de reconversión de los impuestos sobre las ventas.

Durante la segunda fase, que abarcaría hasta el 31 de Diciembre de 1969, los sistemas no acumulativos se sustituirían por un Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable hasta la etapa de ventas al por mayor, pudiéndose optar por extender el Impuesto sobre el Valor Añadido a las ventas al por menor, o establecer un impuesto monofásico complementario sobre éstas. Asimismo, durante esta etapa, se deberían proponer las medidas necesarias para la supresión de las fronteras fiscales; éstas debían ser eliminadas en una tercera fase, para la cual no se fijaba un plazo concreto.

⁴⁴ Este Comité Económico y Social puso de manifiesto su postura ante el Proyecto de Directriz en su sesión 30 (2 y 3 de Julio de 1963). Véase CES (1964).

- conveniencia de que los impuestos en cascada se sustituyesen directamente por un impuesto único sobre el valor añadido, eliminándose, por tanto, la fase intermedia propuesta por la Comisión.

- Se concedía prioridad a la supresión de los controles materiales en las fronteras.

Por su parte, el Parlamento Europeo se pronunció sobre dicho Proyecto de Directiva el 17 de Octubre de 1963⁴⁵, una vez que éste había sido estudiado por dos Comisiones Parlamentarias: la Comisión del Mercado Interior y la Comisión Económica y Financiera⁴⁶. La primera de ellas elaboró un Informe, exhaustivo y técnico, al que se le dio el nombre del Presidente de la misma, el Señor Arved DERINGER⁴⁷. Este Informe sugería reducir a dos las tres etapas previstas por la Comisión para la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas en los países de la Comunidad Económica Europea. Señalaba también, que no tenía sentido adoptar previamente unos sistemas de imposición no acumulativos si realmente se pensaba introducir definitivamente el IVA en un momento posterior. Destacar, también, el artículo 99 del **Informe Deringer**, que establecía que no sólo debían armonizarse el impuesto sobre el volumen de ventas, los derechos de aduana y otros tributos indirectos, sino que éstos debían armonizarse en relación unos con otros⁴⁸.

Ambas instituciones, el Comité Económico y Social y el Parlamento Europeo, por tanto, se mostraron contrarias al establecimiento de una etapa en la que los Estados miembros pudieran adoptar un impuesto monofásico, proponiendo la adopción directa de un Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Comisión, teniendo en cuenta las observaciones y las modificaciones señaladas por los órganos comunitarios, revisó su propuesta, y sometió al Consejo, en Junio de 1964, un Proyecto de Directriz Modificado. Esta propuesta establecía la adopción por los Estados miembros de un sistema común de imposición sobre el Valor Añadido para fines de 1967, aunque su entrada en vigor podía diferirse hasta finales de 1969, para dar tiempo a los países comunitarios a adoptar las medidas internas necesarias. Además, la Comisión definía las principales características del Impuesto y se comprometía a preparar una Propuesta de Segunda Directiva en la que se estableciera, con más detalle, su estructura. Por último, la

⁴⁵ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1963c).

⁴⁶ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1963a).

⁴⁷ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1963b).

Comisión se comprometía, también, a presentar propuestas para la eliminación de las fronteras fiscales antes de finales de 1968.

Tal y como estaba previsto, la Comisión de la CEE transmitió al Consejo, en Abril de 1965, un **Proyecto de Segunda Directriz**⁴⁹, sobre la estructura y modalidades de aplicación del sistema comunitario de imposición sobre el Valor Añadido. Esta nueva propuesta, que constaba de quince artículos y dos Anexos, fue analizada por el Comité Económico y Social⁵⁰ y por el Parlamento Europeo⁵¹ (Comisión Económica y Financiera⁵², Comisión de Agricultura⁵³ y Comisión del Mercado Interior⁵⁴).

Finalmente, el 9 de Febrero de 1967, la Comisión de la CEE transmitió al Consejo los proyectos definitivos de las dos Directivas, que fueron aprobados por éste el 11 de Abril de 1967.

1.4.- LAS DOS PRIMERAS DIRECTIVAS DEL IVA

La Comisión, basándose en los resultados del estudio realizado por el Grupo de Trabajo, y teniendo en cuenta también las recomendaciones recogidas en el Informe Neumark, elaboró dos *Proyectos de Directiva*, que tras sufrir algunas modificaciones fueron definitivamente aprobadas por el Consejo, el 11 de Abril de 1967, dando lugar a las dos Primeras Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.4.1.- Primera Directiva⁵⁵

Esta Directiva⁵⁶, que consta únicamente de seis artículos, se caracteriza por aportar un planteamiento meramente expositivo de los principios que deberían regir la

⁴⁸ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1963b, 33).

⁴⁹ El contenido de las Propuestas de Directiva puede encontrarse en CIVITAS (1989).

⁵⁰ Véase CES (1966).

⁵¹ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1966d).

⁵² Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1966b).

⁵³ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1966c).

⁵⁴ Ver PARLEMENT EUROPÉEN (1966a).

⁵⁵ PRIMERA DIRECTIVA (1967a). El contenido íntegro de la Directiva puede encontrarse asimismo en SANTACANA (1982).

armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, sin entrar en los aspectos técnicos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que serán regulados, posteriormente, con detalle, por la Segunda Directiva comunitaria sobre el Impuesto, aprobada por el Consejo, también, el día 11 de Abril de 1967⁵⁷.

La principal aportación de esta Directiva es, en nuestra opinión, la de imponer a los Estados miembros la obligación de sustituir, antes del 1 de Enero de 1970, los impuestos sobre el volumen de ventas existentes en estos países por un Impuesto sobre el Valor Añadido comunitario. En este sentido, la Directiva deja libertad a los Estados para que éstos promulguen las Leyes nacionales de aplicación del impuesto cuando lo consideren oportuno, en función de la situación coyuntural, pero nunca después de la fecha anteriormente señalada. Como veremos posteriormente con más detalle, no todos los Estados comunitarios pudieron adaptar sus legislaciones antes del 1 de Enero de 1970, por lo que fue necesario ampliar este plazo para algunos países⁵⁸.

La Directiva define el Impuesto sobre el Valor Añadido como un **impuesto general sobre el consumo, aplicable tanto a los bienes como a los servicios, y proporcional al precio de éstos, cualquiera que sea el número de transacciones realizadas en el proceso de producción y distribución anterior a la fase en la que se devenga el impuesto.**

Teniendo en cuenta lo establecido en el Quinto Considerando de esta norma comunitaria⁵⁹, el impuesto se exigirá en todas las fases del proceso productivo, incluida la

⁵⁶ Un análisis detallado del contenido de esta Directiva puede encontrarse en HUISKAMP (1967) y TERRA (1994b).

⁵⁷ Los antecedentes y el porqué de la Primera Directiva aparecen recogidos en su Preámbulo. Así, se establece "que el objetivo esencial del Tratado es el establecimiento, en el marco de una Unión Económica, de un mercado común que comporte una sana competencia y que tenga características análogas a las de un mercado interior... la realización de este objetivo supone la aplicación previa, en los Estados miembros, de legislaciones relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios que no falseen las condiciones de competencia y no entorpezcan la libre circulación de mercancías y servicios en el Mercado Común". Asimismo, señala que "a la luz de los estudios realizados, es evidente que esta armonización debe llevar a la eliminación de los sistemas de impuestos acumulativos, y la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de impuesto sobre el Valor Añadido".

⁵⁸ Como consecuencia de las dificultades que encontraron algunos países, principalmente Bélgica e Italia, este plazo se retrasó hasta Julio de 1972.

⁵⁹ El Quinto Considerando de esta Directiva dice textualmente: "un sistema de impuesto sobre el valor añadido alcanza la mayor sencillez y neutralidad cuando el impuesto se percibe de la forma más generalizada posible y cuando su campo de aplicación engloba todas las fases de producción y distribución, así como el ámbito de las prestaciones de servicios".

fase de comercio al por menor. Sin embargo, como la aplicación del impuesto al comercio minorista puede tropezar en algunos Estados miembros con dificultades de orden práctico y político, se autoriza a los Estados miembros, previa consulta a la Comisión, a aplicar el sistema común hasta la fase de comercio al por mayor inclusive, aplicándose un impuesto complementario independiente para el nivel minorista. Ahora bien, esta posibilidad, reconocida a los Estados miembros, solamente podrá mantenerse temporalmente, hasta que se supriman los mecanismos de compensación en los intercambios intracomunitarios. Ningún Estado llegó a utilizar esta facultad, y una Decisión posterior del Consejo, de 9 de Diciembre de 1969⁶⁰, insistía en la obligación de incluir el comercio al por menor en el campo de aplicación del IVA, al tiempo que expresaba la conveniencia de reducir al mínimo el número de tipos impositivos diferenciados.

Hay que destacar, además, que la Primera Directiva establecía que el Impuesto se exigiría según el sistema de deducción impuesto a impuesto. Esto supone que el impuesto exigido en cada transacción se calcularía restando al importe del IVA para esa fase (calculado aplicando los tipos impositivos correspondientes al precio del bien o servicio), el montante del impuesto que había gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio.

1.4.2.- Segunda Directiva⁶¹

Como se ha comentado también anteriormente, la Primera Directiva se limita a enunciar los principios básicos que deben regir el proceso de armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, dejando que sea la Segunda Directiva del Consejo la que precise los aspectos técnicos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta **Segunda Directiva**⁶², de igual fecha que la anterior, concretaba la estructura y las modalidades de aplicación del impuesto comunitario sobre el valor añadido. A lo largo de su articulado se definen más ampliamente los conceptos fundamentales del impuesto,

⁶⁰ Decisión del Consejo de Ministros de la CEE, de 9 de Diciembre de 1969, D.O.C.E. núm C 163/1, de 23 de Diciembre de 1969.

⁶¹ SEGUNDA DIRECTIVA (1967b).

⁶² Un análisis más detallado del contenido de esta Segunda Directiva puede verse en HUIKAMP (1967, 179-191) y LUIS (1970).

como son el de: sujeto pasivo, entrega de bienes, prestación de servicios, interior del país, etc.⁶³.

La Segunda Directiva, sin embargo, dejaba un gran margen de discrecionalidad a los Estados miembros en lo relativo a la fijación de los tipos de gravamen, exenciones, medidas de simplificación, regímenes especiales (pequeñas empresas y productos agrícolas), etc. Esto dio lugar a que en 1973, tal y como señalan algunos autores⁶⁴, existiese en la Comunidad, más que un único impuesto común, nueve sistemas diferentes de impuesto sobre el valor añadido. Esta circunstancia era, sin duda, muy importante, y ha marcado de hecho el proceso posterior de armonización del IVA. El objetivo último de suprimir las fronteras fiscales entre los Estados miembros, y de aplicar el principio de gravamen en origen, no era, en absoluto, compatible con la existencia de regímenes de IVA tan distintos en los países comunitarios.

En definitiva, las dos Primeras Directivas de 1967 obligaban a los Estados a sustituir los impuestos en cascada, vigentes en aquellos momentos, por un impuesto sobre el valor añadido, que no falsease las condiciones de competencia, y que garantizase, por tanto, la neutralidad de los intercambios entre los Estados miembros, fijando para ello como plazo máximo el 1 de Enero de 1970. El IVA se configura además como un impuesto sobre

⁶³ Nos gustaría señalar que en relación con los tipos impositivos, la Segunda Directiva prevé la aplicación de un tipo fijo o uniforme, si bien se admite la posibilidad de que los Estados sometan determinados bienes o servicios a tipos incrementados o reducidos. No obstante, se establece que debería limitarse rigurosamente la aplicación del tipo cero.

Asimismo el artículo 10 de la Directiva enumera las *exenciones* del IVA. No obstante, ésta no es una lista cerrada ya que se permite que cada Estado, previa consulta, fije libremente las exenciones que considere oportunas.

Como puede observarse la Segunda Directiva deja gran libertad para que los Estados exceptúen de gravamen todas aquellas operaciones que éstos consideren que no deben quedar sujetas al Impuesto. Los Estados, por su parte, han hecho amplio uso de esta facultad que les otorga el artículo 10 de esta Directiva y, por ello, existen hoy numerosas operaciones, de muy diversa naturaleza, que quedan al margen del Impuesto.

No debemos dejar de lado la diferencia principal que existe entre la exención y la aplicación del tipo cero. Aunque en ambos casos el sujeto pasivo no deberá satisfacer cantidad alguna en concepto del Impuesto, en el primero de los casos, el sujeto pasivo no podrá deducirse el IVA soportado al adquirir los bienes y servicios que haya necesitado para obtener el bien exento del impuesto, mientras que en el segundo caso (tipo cero) el sujeto pasivo sí puede deducirse el IVA que ha satisfecho previamente.

En algunos países, como en el Reino Unido e Irlanda, el porcentaje de operaciones sujetas al tipo cero es muy elevado, en relación con el total de operaciones efectuadas. Esto, sin lugar a dudas, sitúa a los productos irlandeses y británicos relativamente en una mejor situación competitiva frente a sus vecinos comunitarios. De ahí que la Segunda Directiva indique que debería limitarse la aplicación de este tipo impositivo.

⁶⁴ Ver, por ejemplo EASSON (1980, 81).

el consumo, exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que se extiende hasta la fase de comercio al por menor, según el método de deducción de impuesto, pero dejando una amplia discrecionalidad a los Estados miembros para la fijación de los tipos de gravamen, exenciones, medidas de simplificación, regímenes especiales, etc.

Hay que destacar, también, la gran importancia que tienen ambas Directivas dentro del proceso de aproximación de la imposición indirecta en la CEE, ya que al introducir un sistema de impuesto sobre el volumen de ventas del tipo de un impuesto sobre el valor añadido y, definir los elementos básicos de éste, establecen la base sobre la que después se va a cimentar el proceso de armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea.

1.4.3.- El proceso de implantación del IVA en los Estados miembros

La adopción de las dos Primeras Directivas sobre el IVA, prevista inicialmente para el 1 de Enero de 1970, no fue sencilla, al menos para algunos Estados⁶⁵. Hay que destacar además, que el mandato comunitario de introducir un IVA en los sistemas fiscales de los países de la CEE, afectaba de forma muy diferente a Francia, por un lado, y al resto de países comunitarios, por otro. Y ello debido, fundamentalmente, a que **Francia** venía aplicando ya en su sistema fiscal, desde 1954⁶⁶ (a raíz de la reforma fiscal del año 1953), un

⁶⁵ Un estudio detallado del proceso de incorporación del IVA a los sistemas fiscales de los Estados miembros puede encontrarse en AARON (1982) y en PUCHALA (1984).

⁶⁶ Francia fue el primer país de Europa que incorporó a su sistema tributario un impuesto sobre el valor añadido, aunque la idea original nace en Alemania, a raíz de la propuesta de Von Siemens. Fue así, en opinión del Profesor Fuentes Quintana, "como por la puerta de los impuestos indirectos sobre el volumen de ventas asomó por vez primera a la realidad fiscal la figura del Impuesto sobre el Valor Añadido. Breve, casi fugaz aparición, que hacía muy difícil presagiar que el gravamen contenido en la propuesta de Von Siemens, arrastrada por la gran inflación alemana de la posguerra mundial, hubiese de convertirse, medio siglo más tarde, en el primer tributo europeo". Referencia sacada del Prólogo realizado por Ricardo CALLE SAIZ a la obra de Clara K. SULLIVAN: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, de (1978).

En 1919 este autor propone el establecimiento de un impuesto sobre el valor añadido en Alemania. Aunque el Consejo Económico del Reich reconoció que esta propuesta permitía superar los inconvenientes de la imposición múltiple sobre las ventas, la idea de Von Siemens no fue aceptada. En 1952, treinta y dos años después, Maurice Lauré, funcionario del Ministerio de Hacienda francés, propuso la implantación en el sistema fiscal de Francia de un impuesto, que además de permitir la simplificación de la estructura francesa de imposición sobre el volumen de ventas, no obstaculizase el progreso técnico, ni falsease las condiciones de competencia. El impuesto que mejor se adaptaba a estos requisitos era, según M. Lauré, un Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta propuesta, a diferencia de lo que ocurrió con la realizada por Von Siemens, triunfó, y este impuesto fue definitivamente introducido en Francia en virtud de la reforma fiscal llevada a cabo en el período 1953-55. Por ello Maurice LAURÉ es considerado universalmente como el padre del IVA.

Ver LAURÉ (1952) y LAURÉ (1953).

Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que sólo tuvo que adaptar la estructura de su impuesto a lo establecido en las directrices comunitarias⁶⁷. Sin embargo, el proceso de introducción del IVA no fue tan sencillo para el resto de países, puesto que éstos venían aplicando un impuesto sobre el volumen de ventas de tipo acumulativo o en cascada.

Alemania no tardó en cumplir sus compromisos, estableciendo el Impuesto sobre el Valor Añadido en 1968 (por una Ley de 29 de Mayo de 1967). Tampoco hubo grandes dificultades ni en **Luxemburgo**, que tuvo adaptada su legislación a las Directivas Comunitarias a partir del 1 de Enero de 1970 (en base a la Ley de 5 de Agosto de 1969), ni en los **Países Bajos**, que lo establecieron a partir del 1 de Enero de 1969 (por Ley de 28 de Junio de 1968⁶⁸).

Por lo tanto, cuatro de los seis países miembros adoptaron el IVA en el plazo previsto por la Primera Directiva. Sin embargo, Bélgica e Italia no pudieron cumplir con el mandato comunitario de introducir el impuesto sobre el valor añadido en sus sistemas fiscales antes del 1 de Enero de 1970, y así se lo hicieron saber a la Comisión, en Comunicación del 14 de Julio de 1969 y del 12 de Septiembre de 1969, respectivamente. En dicha Comunicación, ambos países solicitaban a la Comisión que se les concediese un aplazamiento. **Bélgica** pidió una prórroga de un año, al considerar que, por razones internas de naturaleza coyuntural y presupuestaria⁶⁹, no podía ajustarse a la fecha prevista en el artículo 1 de la Primera Directiva⁷⁰. Por su parte, Italia solicitaba un aplazamiento de dos años, ya que estaba estudiando un proyecto de reforma global de su sistema tributario dentro del cual quedaba incluido el IVA⁷¹.

⁶⁷ Francia adoptó su IVA al comunitario con la Ley de 6 de Enero de 1966 en vigor desde el 1 de Enero de 1968. Ver "Journal Officiel de la République Française", de 7 de Enero de 1966.

Francia adoptó su IVA al comunitario con la Ley de 6 de Enero de 1966 en vigor desde el 1 de Enero de 1968.

⁶⁸ Para más información sobre el proceso de adopción del IVA en Alemania, Países Bajos y Francia ver EUROPEAN TAXATION, número especial de Julio-Agosto de 1967.

⁶⁹ En Bélgica, las estimaciones del Gobierno acerca del incremento de precios que podría provocar la introducción del impuesto sobre el valor añadido eran pesimistas. Por otro lado, se temía que esta introducción pudiese acarrear serias repercusiones presupuestarias. Además, se dudaba sobre la reacción de una parte del electorado ante la sustitución de un impuesto sobre el volumen de ventas por otro con tipos nominales más elevados. Por todo ello solicitó el aplazamiento en la introducción del impuesto. Ver MARZO (1989).

⁷⁰ Sobre la incorporación del IVA en Bélgica ver GUILLAUME y WAELBROELK (1972).

⁷¹ Un análisis más detallado de la incorporación del IVA en Italia puede encontrarse en PUCHALA (1977).

En función de estas solicitudes el Consejo aprobó el 9 de Diciembre de 1969, una Tercera Directiva⁷², que ampliaba el plazo para la introducción del IVA hasta el 1 de Enero de 1972.

Mientras que Bélgica implantó el IVA en su sistema fiscal el 1 de Enero de 1971, dentro del plazo fijado por la Tercera Directiva de la CEE, **Italia** solicitó, alegando razones técnicas⁷³, un nuevo aplazamiento de seis meses, que motivó la Cuarta Directiva del Consejo⁷⁴.

Una vez más, Italia no pudo ajustarse al plazo previsto en el artículo primero de la Cuarta Directiva y solicitó una nueva prórroga de seis meses para introducir definitivamente el impuesto sobre el valor añadido comunitario en su sistema fiscal. El Consejo accedió también en esta ocasión a la petición italiana⁷⁵, aceptando, en el artículo 1 de la Quinta Directiva⁷⁶ el aplazamiento de la fecha prevista para la entrada en vigor del IVA en Italia en la Directiva anterior (1 de Julio de 1972) y, estableciendo como nuevo plazo, el 1 de Enero de 1973. En esta ocasión Italia sí cumplió con el plazo fijado en la Quinta Directiva y así, el IVA comenzó a aplicarse en este país en el año 1973.

Por lo tanto, a partir del 1 de Enero de 1973, el Impuesto sobre el Valor Añadido comunitario estaba en vigor en los inicialmente seis Estados de la CEE.

Ahora bien, este mismo año tiene lugar la primera ampliación de la Comunidad. Así, el 1 de Enero de 1973, tres nuevos países: Dinamarca, Reino Unido e Irlanda se incorporan a la Comunidad Económica Europea⁷⁷. Tal y como establece la normativa comunitaria, los nuevos países que se vayan integrando en la Comunidad, deben adaptar sus legislaciones nacionales a lo previsto en las normas comunitarias. En el marco del proceso

⁷² TERCERA DIRECTIVA (1969).

⁷³ En Italia, la introducción del impuesto sobre el valor añadido formaba parte de una reforma global del sistema tributario, a la que se acusaba de inflacionaria y regresiva. Además se decía que era complicada, creando una pesada carga para las pequeñas empresas. Ver MARZO (1989).

⁷⁴ El artículo primero de esta Cuarta Directiva establecía que "se autoriza a Italia a poner en aplicación el sistema comunitario de imposición sobre el valor añadido en una fecha que no sea posterior al 1 de Julio de 1972"; CUARTA DIRECTIVA (1971).

⁷⁵ Los considerandos en los que se basa la decisión del Consejo pueden encontrarse en CALLE (1990, 155).

⁷⁶ QUINTA DIRECTIVA (1972).

⁷⁷ Noruega también había solicitado su ingreso en la CEE, si bien tuvo que renunciar a su incorporación en base a los resultados negativos del Referéndum celebrado en este país, los días 24 y 25 de Septiembre.

de armonización de la imposición indirecta, estos países debían aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido establecido por las Directivas comunitarias⁷⁸.

Hay que señalar, no obstante, que este proceso no fue difícil. **Dinamarca** había introducido ya en 1967, con anterioridad a su adhesión a la Comunidad, un Impuesto sobre el Valor Añadido (por la Ley nº 102, de 31 de Mayo de 1967). Posteriormente, en 1970, adaptó ese impuesto a las normas comunitarias. Una situación similar se daba en **Irlanda**, pues este país venía aplicando el IVA desde el 1 de Noviembre de 1972. Por su parte, el **Reino Unido**, aunque en un primer momento se había mostrado contraria a la sustitución de su "Purchase Tax" por el IVA⁷⁹, finalmente introduce este Impuesto, el 1 de Abril de 1973⁸⁰.

El proceso de incorporación del IVA seguido por los diferentes países comunitarios puede verse de forma esquemática en el siguiente cuadro.

Posteriormente, el 1 de Enero de 1981, **Grecia** se convirtió en el décimo Estado miembro de la Comunidad. La CEE admitió transitoriamente, la no aplicación del IVA en este país⁸¹, permitiéndole aplazar su introducción hasta el 1 de Enero de 1984. Sin embargo, el Gobierno helénico comunicó a la Comisión, el 19 de Julio de 1983, que por razones técnicas y de orden coyuntural no podía respetar la fecha inicialmente prevista, solicitando un aplazamiento de dos años. El Consejo, en Diciembre de 1983, y a través de su Decimoquinta Directiva⁸², ampliaba el plazo hasta el 1 de Enero de 1986. Nuevamente, y por los mismos motivos, la Vigésimo-Primera Directiva del Consejo, prorrogaba el plazo hasta el 1 de Enero de 1987. En esta ocasión Grecia sí cumplió el plazo y, finalmente, incorporó el Impuesto sobre el Valor Añadido a su sistema tributario.

⁷⁸ Un análisis del proceso de adopción del IVA por parte de Dinamarca, Irlanda y Reino Unido puede encontrarse en ROBSON (1987).

⁷⁹ En el Reino Unido existía una fuerte corriente de opinión que temía las consecuencias sociales de esta sustitución, pues consideraba que favorecía la inflación y tendría efectos regresivos. En este sentido ver el Informe elaborado por el COMITÉ RICHARDSON (1964). Este Comité se constituyó para analizar las ventajas y los inconvenientes de la sustitución del "Purchase Tax" británico por el IVA. El Informe elaborado por dicho Comité señala que, a la vista del estudio realizado, no existe ninguna razón válida en favor de dicha sustitución. No obstante, el 1 de Abril de 1973, respetando las exigencias comunitarias, el Impuesto sobre el Valor Añadido entró en vigor en el Reino Unido.

⁸⁰ Los problemas que supuso la introducción del IVA en el Reino Unido pueden verse en STEPHENSON (1970).

⁸¹ Ver artículo 145, Anexo XII del Acta de Adhesión de Grecia a la CEE.

Sobre los motivos concretos que llevaron a la CEE a adoptar esta medida transitoria, ver SANTACANA (1982).

⁸² DECIMOQUINTA DIRECTIVA (1983).

Cuadro 2: Introducción del IVA en los países de la CEE

PAÍS	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	FECHA INTRODUCCIÓN	NORMA INTRODUCCIÓN
ALEMANIA	Umsatzsteuer	1 Enero 1968	Ley 29 Mayo 1967
BELGICA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	1 Enero 1971	Ley 3 Julio 1969
FRANCIA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	1 Enero 1968	Ley 6 Enero 1966
PAÍSES BAJOS	Belasting Toegervedge Waarde	1 Enero 1969	Ley 26 Junio 1968
ITALIA	Imposta sul Valore Aggiunto	1 Enero 1973	Decreto 26 Octubre 1972
LUXEMBURGO	Taxe sur la Valeur Ajoutée	1 Enero 1970	Ley 5 Agosto 1969
REINO UNIDO	Value Added Tax	1 Abril 1973	Ley Finanzas 1972
DINAMARCA	Aleindeling Omsaetnigsafgift	3 Julio 1967	Ley 3 Julio 1967
IRLANDA	Value Added Tax	1 Noviembre 1972	Ley Julio 1972
Fuente: Tabla elaborada con información obtenida en: AARON (1982), CALLE (1984), GÓMEZ CASTAÑEDA y GUIROLA y SANTACANA (1982).			

Por último, destacar, que los Estados que se incorporaron posteriormente a la Comunidad, introdujeron el IVA, si no lo aplicaban ya previamente (como era el caso de Austria, Finlandia y Suecia), en el momento de su adhesión.

Asimismo, señalar también, que a parte de los Estados miembros de la Comunidad, otros muchos países, de Europa, Asia y América, aplican un impuesto sobre el valor añadido⁸³, entre los que podemos citar a título de ejemplo: Noruega, Argentina, Brasil, Chile, Perú, Ecuador, Bolivia, Colombia, Costa Rica, México, Uruguay, Nicaragua, Japón, Israel, Marruecos, Senegal, Costa de Marfil, etc. El cuadro 3 refleja el tipo de impuesto sobre el consumo vigente en los países de la OCDE.

⁸³ Un análisis detallado del IVA (exenciones, tipos impositivos, mecánica de funcionamiento del impuesto, regímenes especiales, sistema de gestión etc.). puede verse en CNOSSEN (1998a) y en CNOSSEN (1998b).

1.4.4.- Características del nuevo impuesto europeo

El principal objetivo perseguido con la supresión de los impuestos acumulativos o en cascada y su sustitución por un Impuesto sobre el Valor Añadido, en la CEE, era el de conseguir la neutralidad fiscal en los intercambios intracomunitarios y el mantenimiento de la libre competencia, para acabar con las distorsiones fiscales existentes en el tráfico comunitario de mercancías. Pues bien, una de las principales características de este Impuesto sobre el Valor Añadido es precisamente su neutralidad, tanto a nivel nacional, como a nivel internacional.

Desde el punto de vista de la *neutralidad exterior*, el IVA permite el cálculo exacto de la carga fiscal soportada por un producto, lo que facilita la realización de los ajustes en frontera (desgravación de las exportaciones y gravamen de las importaciones), y que, por lo tanto, la carga fiscal soportada por un producto en un Estado sea la misma, con independencia de su procedencia.

Desde el punto de vista de la *neutralidad interior*, el sistema de cálculo del IVA, permite que todos los productos soporten la misma carga fiscal, cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución. No se produce, por lo tanto, estímulo a la integración vertical de las industrias.

Pero además de la neutralidad fiscal, el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene otras características, entre las que podemos destacar las siguientes⁸⁴:

- *Su generalidad*: el IVA afecta a todos los sectores económicos y a todas las fases del circuito de producción y distribución.

- *Su transparencia*: el IVA permite conocer en cada fase del proceso de producción y distribución, la carga exacta soportada por un determinado bien.

⁸⁴ Un análisis más detallado de las ventajas e inconvenientes del IVA se puede encontrar en: ABRIL y ZURDO (1982), LUIS (1970), SOTO (1981), STEFANI (1968) y VEGA (1991a, 78-83).

Cuadro 3: Los impuestos sobre el consumo en la OCDE (*)

IMPUESTO MONOFÁSICO			IMPUESTO PLURIFÁSICO	
<i>Productor</i>	<i>Mayorista</i>	<i>Minorista</i>	<i>En cascada</i>	<i>IVA</i>
Canadá (federal) Grecia	Australia Dinamarca Irlanda Nueva Zelanda Portugal Reino Unido Suiza Australia	Canadá (provincias) Islandia Irlanda Noruega Suecia EEUU (sólo Estado y gobiernos locales)	Austria Bélgica Francia (gobierno local) Alemania Grecia Italia Luxemburgo Países Bajos España	Finlandia (1964) Francia (1954) Austria (1973) Bélgica (1971) Canadá (1991) (federal) Francia (1968) Finlandia (1964) Alemania (1968) Grecia (1987) Islandia (1989) Irlanda (1972) Italia (1973) Japón (1989) Luxemburgo (1970) Méjico (1960) Países Bajos (1969) Nueva Zelanda (1986) Noruega (1970) Portugal (1986) España (1986) Suecia (1969) Suiza (1995) Turquía (1985) Reino Unido (1973)
Fuente: OWENS (1996, 45)				
(*) De todos los países de la OCDE, sólo Australia, Canadá y Estados Unidos siguen aplicando un impuesto monofásico. El impuesto australiano grava la fase mayorista, mientras que el canadiense y el americano recaen sobre el comercio minorista. Ningún país de la OCDE aplica impuesto en cascada.				

- Estimula el crecimiento de la inversión, gracias al sistema de deducción financiera, que permite la deducción de las cuotas soportadas en la inversión realizada.

- *Su gran potencial recaudatorio*, que permite, como veremos con más detalle, que el IVA sea utilizado por la Comunidad como una fuente de recursos para financiar su presupuesto.

- *Su complejidad administrativa* derivada de la multiplicidad de sujetos a los que se aplica el IVA. Esta puede considerarse como uno de los principales inconvenientes del impuesto.

1.5.- UN SISTEMA DE RECURSOS PROPIOS

1.5.1.- Decisión del Consejo de 21 de Abril de 1970

Desde la constitución de la CEE, su Presupuesto estaba financiado con contribuciones financieras que realizaban los Estados miembros, tal y como se establecía en el artículo 200 del Tratado de Roma⁸⁵. La aportación correspondiente a cada Estado se calculaba teniendo en cuenta criterios macroeconómicos como la población, el PNB o su participación en los gastos presupuestarios, así como criterios políticos. Ahora bien, el artículo 201 del Tratado de Roma⁸⁶ preveía la sustitución de dichas contribuciones por un **sistema de recursos propios**, especialmente por las recaudaciones del Arancel Aduanero Común aplicable a las importaciones originarias de terceros países. En cumplimiento de lo establecido en el Tratado, el Consejo adoptó una **Decisión el 21 de Abril de 1970**⁸⁷, que

⁸⁵ Hay que señalar que desde sus comienzos, la CEE dispuso para financiar sus gastos, además de las contribuciones de los Estados miembros a que hemos hecho referencia, de un Impuesto sobre los sueldos y salarios de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas. La normativa reguladora de este impuesto está recogida en el Reglamento del Consejo núm. 260/68, de 29 de Febrero (DOCE núm. L 56, de 4 de Marzo de 1968).

⁸⁶ El artículo 201 del Tratado de Roma dice "la Comisión estudiará en qué condiciones las contribuciones financieras de los Estados miembros previstas en el artículo 200 podrían ser sustituidas por recursos propios, especialmente por ingresos procedentes del Arancel Aduanero Común... A tal fin la Comisión presentará sus propuestas al Consejo".

El artículo 201 se refiere explícitamente a los derechos de aduana como recurso propio de la Comunidad. Esto es lógico si tenemos en cuenta que, una vez suprimidos los derechos de aduana internos, y establecido el Arancel Común, las mercancías se importan por los puertos y estaciones mejor situados geográficamente, aunque luego vayan a ser consumidas en otro Estado miembro, lo que haría muy difícil una distribución equitativa de estos ingresos entre los Estados. Este mismo argumento puede emplearse en relación con los gravámenes agrícolas, percibidos por la importación de productos de esta naturaleza, como consecuencia de la creación de organizaciones comunes de mercado.

⁸⁷ CONSEJO (1970).

íntegramente por recursos propios de ésta. Entre estos recursos propios señalaba los siguientes⁸⁸:

- las exacciones agrícolas: montantes compensatorios, exacciones agrícolas propiamente dichas y derechos ordenadores.
- Los derechos del Arancel Aduanero Común y de otros que se fijen en el intercambio con terceros países (excluidos los ingresos derivados de la aplicación del arancel exterior CECA)⁸⁹.
- Los ingresos derivados del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Otros tributos que en el futuro puedan establecerse en el marco de la aplicación de una política común, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 201 del Tratado constitutivo de la CEE.

La parte del IVA correspondiente a la Comunidad se calcularía aplicando un porcentaje sobre una base determinada de manera uniforme para todos los Estados miembros, según normas comunitarias⁹⁰. Se establece también, que dicho porcentaje no podrá ser superior al 1%, si bien, como veremos más adelante, ese límite se elevó posteriormente hasta el 1,4%.

El Quinto Considerando de la Decisión del Consejo justifica la inclusión, como recurso propio de la Comunidad, de un porcentaje de la base imponible uniformada del IVA, señalando que los ingresos procedentes de los "prélèvements" agrícolas y de los derechos de aduana no eran suficientes para asegurar el equilibrio presupuestario de la Comunidad, siendo necesario, por tanto, incorporar nuevas fuentes de financiación⁹¹. El hecho de que el Consejo se decantase por el IVA (en vez de hacerlo por otra de las alternativas posibles) puede justificarse teniendo en cuenta los siguientes aspectos: el IVA presentaba la ventaja de reflejar la prosperidad económica de cada Estado de forma más exacta que otros tributos, y además, el potencial recaudatorio del IVA permitía su adaptación anual a las necesidades de financiación del presupuesto comunitario. Así, el

⁸⁸ BOUQUIN (1978) y UTRILLA DE LA HOZ (1989).

⁸⁹ A partir del 1 de Julio de 1968, como consecuencia de la consecución de una Unión Aduanera entre los países miembros de la CEE, se suprimen los derechos de aduana en el interior de la Comunidad y se adopta, frente a terceros países, un Arancel Aduanero Común. El establecimiento de este Arancel Común se llevó a cabo por medio del Reglamento del Consejo nº 95/68, de 28 de Junio de 1968 (DOCE nº L 172, de 22 de Julio de 1968).

⁹⁰ Para un análisis más detallado de cómo se determina la base sobre la que se aplica el porcentaje, y también de cómo se calcula el tipo aplicar, ver FALCON Y TELLA (1988, 306 y ss).

⁹¹ Ver MOLINIER (1986), REBOUD (1986) y VEGA (1990).

alternativas posibles) puede justificarse teniendo en cuenta los siguientes aspectos: el IVA presentaba la ventaja de reflejar la prosperidad económica de cada Estado de forma más exacta que otros tributos, y además, el potencial recaudatorio del IVA permitía su adaptación anual a las necesidades de financiación del presupuesto comunitario. Así, el importe de las exacciones agrícolas era imprevisible, puesto que éstas dependían de los precios mundiales, de la estabilidad del mercado agrario y del crecimiento de la producción agrícola en la CEE; por su parte, los derechos de aduana tendían a disminuir por las concesiones arancelarias otorgadas a terceros países, dentro de los programas de cooperación y desarrollo.

De esta forma, se observa cómo la Decisión del Consejo, de 21 de Abril de 1970, tiene una especial relevancia para el proceso de armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que exige la determinación de una base imponible uniforme en los Estados miembros. Como hemos visto anteriormente, la Segunda Directiva dejaba mucha libertad a los países miembros en cuanto a la determinación de la base imponible. A raíz de la Decisión del Consejo, se hacía, por tanto, necesario, en aras de conseguir un sistema de financiación justo, el establecer unas normas que permitiesen homogeneizar el cálculo de la base del impuesto en los países comunitarios, de manera que, la base sobre la que se aplicaba el porcentaje, se calculase siguiendo los mismos criterios en todos los Estados.

Hay que señalar, que la Decisión del Consejo diferenciaba dos etapas para la introducción de este sistema de financiación basado en los recursos propios:

- en una primera fase transitoria (hasta 1975), coexistirían el mecanismo de contribuciones financieras y el de los recursos propios, aunque éste último estaría formado exclusivamente por las exacciones agrícolas y los derechos aduaneros⁹².

- Y una segunda fase definitiva (a partir de 1975), en la que el presupuesto comunitario estaría financiado exclusivamente por un sistema de recursos propios, que en este caso incluiría también los ingresos procedentes del IVA. No obstante, la Decisión

⁹² La Decisión establecía que, a partir del 1 de Enero de 1971, las exacciones agrícolas debían incluirse, en su totalidad, en el Presupuesto Comunitario, mientras que en el caso de los derechos de aduana, éstos debían ir transfiriéndose progresivamente durante el período 1971-1975.

establecía también unas normas específicas a aplicar a partir de 1975, si se diese alguna de las siguientes situaciones:

- si el 1 de Enero de 1975 no se habían aplicado todavía, al menos en tres países de la CEE, las reglas que determinaban la base uniforme del Impuesto sobre el Valor Añadido, se mantendría el sistema de financiación basado en las contribuciones financieras, calculando la aportación de cada Estado en función de la parte proporcional de su PNB en relación a la suma de los Productos Nacionales Brutos de los Estados miembros.

- si el 1 de Enero de 1975 se aplicaban ya las normas de determinación de la base imponible en tres o más Estados, únicamente deberían satisfacer la contribución financiera, en función del PNB, aquellos países que no hubiesen adoptado las citadas normas.

Aunque estaba previsto que el nuevo sistema de financiación del Presupuesto Comunitario, basado en los recursos propios, se aplicase a partir de 1975, los retrasos que se produjeron en la aprobación de la Sexta Directiva (sobre armonización de la base imponible del IVA) explican que éste no se aplicase en esa fecha. La Sexta Directiva, aprobada el 17 de Mayo de 1977, fijaba el 1 de Enero de 1978 como fecha límite para que los Estados miembros adaptasen sus legislaciones internas. Sin embargo, solamente dos países, Bélgica y Reino Unido, cumplieron ese plazo, por lo que los ingresos derivados del IVA hubieron de sustituirse por contribuciones financieras, calculadas en función del PNB, de acuerdo con lo comentado anteriormente. La Novena Directiva ampliaba ese plazo hasta el 1 de Enero de 1979, que en este caso sí fue cumplido por Francia, Dinamarca, Reino Unido y Países Bajos. Por su parte, Alemania, Irlanda, Italia y Luxemburgo adaptaron sus legislaciones nacionales a los contenidos de la Sexta Directiva a lo largo del año 1979. Por lo tanto, es en el año 1980 cuando el Presupuesto Comunitario, por primera vez, se financia íntegramente mediante recursos propios. No obstante, hay que señalar que en 1981, la adhesión de Grecia a la CEE, hizo reaparecer las contribuciones financieras, ya que se le concedió un período transitorio (hasta principios de 1984) para que introdujese en su ordenamiento interno las normas comunes sobre el cálculo de la base imponible del IVA.

1.5.2.- Modificaciones posteriores de la Decisión de 21 de Abril de 1970

El sistema de recursos creado por la Decisión de 21 de Abril de 1970 ha sido objeto, posteriormente, de varias modificaciones⁹³.

La primera de ellas se produjo a raíz de la adopción por el Consejo de la **Decisión de 7 de Mayo de 1985**⁹⁴. En ella se ampliaba el tope máximo previsto para la participación comunitaria en el IVA recaudado en los Estados miembros, pasando del 1% al 1,4%. Se establecía, además, un porcentaje distinto para cada país comunitario, con el fin de compensar las desproporcionadas contribuciones financieras británicas.

La segunda reforma experimentada por el sistema de recursos propios configurado en la Decisión de 21 de Abril de 1970, es la que supone la **Decisión del Consejo, de 24 de Junio de 1988**⁹⁵. Las principales innovaciones introducidas por esta Decisión fueron:

- los derechos de aduana que gravaban el comercio con terceros países de los productos a que se refiere el Tratado CECA pasaban a ser recursos comunitarios.
- Los Estados miembros deberían entregar a las arcas comunitarias solamente el 90% del importe de las exacciones agrarias y de los derechos de aduana.
- El porcentaje de participación de las Comunidades Europeas en el IVA recaudado en los Estados miembros seguiría siendo del 1,4% de la base imponible correspondiente a cada uno de ellos, si bien en ningún caso dicha base podría ser superior al 55% del PNB.
- La creación de un "cuarto recurso", que consistiría en un porcentaje del PNB de cada Estado miembro, y que tendrá como finalidad asegurar el equilibrio presupuestario⁹⁶.

⁹³ Un análisis de las principales modificaciones experimentadas por el sistema de recursos propios creado por la Decisión de 21 de Abril de 1970 puede encontrarse en FALCON Y TELLA (1988) y PELECHA (1992).

⁹⁴ CONSEJO (1985).

⁹⁵ CONSEJO (1988).

⁹⁶ En el año 1993 la participación de los siguientes recursos propios en el presupuesto comunitario fue:

Derechos de aduana	22,4%
Exacciones agrícolas	3,8%
IVA	54,8%
Recurso PNB	21,5%

Hay que señalar, además, que como consecuencia de los cambios introducidos por la Decisión 94/728/CEE del Consejo, el recurso IVA perderá importancia (por disminución del tipo aplicable y del límite). Todo lo contrario ocurrirá con el "cuarto recurso" (recurso PNB).

Ver COGET (1994).

La Decisión 88/376/CEE fue parcialmente modificada por la **Decisión 94/728/CEE del Consejo, de 31 de Octubre de 1994**⁹⁷. Esta última prevé la reducción progresiva del porcentaje del PNB de los Estados miembros (que determinará la base máxima del IVA a la que se aplicará el tipo correspondiente para determinar la aportación a las arcas comunitarias), hasta el 50% en 1999⁹⁸. En algunos países (Grecia, España, Portugal e Irlanda) se permite que ese límite del 50% se aplique ya desde 1995. Por otro lado, el artículo 2 de la Decisión 94/728/CEE contempla una reducción progresiva del tipo aplicable a la base del IVA, que pasará del 1,32% en 1995 al 1% en 1999⁹⁹. Recientemente la Comisión ha presentado un Documento de Trabajo en el que se analiza el funcionamiento de este sistema de recursos propios¹⁰⁰.

La Decisión adoptada por el Consejo el 21 de Abril de 1970, aunque tenía como único objetivo contribuir a la autonomía financiera de la Comunidad, sustituyendo las aportaciones realizadas por los Estados miembros por un sistema de recursos propios, supuso un gran impulso para el proceso de armonización del IVA en el seno de la Comunidad, al establecer que los Estados miembros debían entregar a las arcas comunitarias un porcentaje (como máximo del 1%) sobre la base uniforme del IVA calculada según las normas comunitarias. Era, por tanto, necesario armonizar en el seno de la CEE los criterios de determinación de la base imponible del Impuesto, ya que, como consecuencia de la gran flexibilidad permitida por las dos Primeras Directivas del IVA en este sentido, éstos diferían notablemente de un Estado a otro.

Los trabajos para la armonización de la base imponible del IVA se iniciaron el 29 de Junio de 1973, con la presentación, por parte de la Comisión, de una propuesta de Directiva, que tras ser modificada en Agosto de 1974, fue definitivamente aprobada el 17 de Mayo de 1977, dando lugar a lo que conocemos como **Sexta Directiva del Consejo** en

⁹⁷ DOCE nº L 293, de 12 de Noviembre de 1994, pp. 9 y ss.

Un análisis actualizado y detallado del sistema de recursos propios, que incluye las modificaciones introducidas por esta Decisión 94/728/CEE del Consejo, puede verse en LÓPEZ (1995).

⁹⁸ La reducción progresiva de este límite se hará de la siguiente manera:

1995→ 54%; 1996→ 53%; 1997→ 52%; 1998→ 51%; 1999→ 50%

⁹⁹ Los tipos aplicables a la base del IVA serán durante el período 1995-1999 los siguientes:

1995→ 1,32%; 1996→ 1,24%; 1997→ 1,16%; 1998→ 1,08%; 1999→ 1,00%

¹⁰⁰ Ver COM (98) 560 final.

materia del IVA. El retraso de tres años entre la aprobación de la Decisión del Consejo (21 Abril 1970) y la presentación de la Propuesta de la Comisión (29 Junio 1973) es lógico si tenemos en cuenta dos circunstancias. Por un lado, que hasta el 1 de Enero de 1973, no se aplicó en todos los Estados comunitarios el sistema común del IVA, y, por otro lado, que en 1973 se amplió la CEE, con la incorporación de tres nuevos países: Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido.

1.6 . - LA SEXTA DIRECTIVA DEL IVA

1.6.1.- Aprobación y adopción de la Sexta Directiva por los Estados miembros

Una vez que todos los Estados miembros habían adaptado ya sus legislaciones nacionales a las normas recogidas en las dos Primeras Directivas del Consejo en materia de IVA, y en vista de las diferencias existentes entre aquellas, como consecuencia de la gran discrecionalidad que estas normas comunitarias otorgaban a los Estados miembros en relación con algunos aspectos del impuesto, era necesario dar un paso más en el proceso de armonización fiscal dentro de la Comunidad. Este proceso se vio impulsado por la Decisión del Consejo, de 21 de Abril de 1970, que establecía que los Estados debían aportar a las arcas comunitarias una parte del IVA que recaudasen. Esta cuantía se calcularía aplicando un porcentaje sobre una base, determinada de manera uniforme para todos los países de la Comunidad. Sin embargo, en la práctica la base imponible del IVA se determinaba aplicando unas normas que variaban sustancialmente de unos países a otros. Por ello, el Consejo decidió dar un paso más y el 17 de Mayo de 1977 aprobó la Sexta Directiva¹⁰¹ en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰².

¹⁰¹ SEXTA DIRECTIVA (1977).

¹⁰² El contenido de esta Directiva se basaba en el de la Propuesta (DOCE núm. C 80, de 5 de Octubre de 1973) inicialmente presentada por la Comisión al Consejo, el 29 de Junio de 1973. Este Proyecto de Directiva fue modificado (DOCE núm. C 121, 11 de Octubre de 1974, p. 34) el 26 de Junio de 1974, teniendo en cuenta las observaciones realizadas por el Parlamento Europeo (DOCE núm. C 40, p. 34), por el Comité Económico y Social (DOCE núm. C 139, p. 15), así como por los distintos Estados comunitarios, y fue definitivamente aprobado tres años después (en Mayo de 1977).

Un análisis del contenido de esta Propuesta de Directiva puede encontrarse en GLOVER y LEVY (1974), GUIEU (1973) y GUIEU (1974).

Las dificultades para la adopción de esta Sexta Directiva fueron grandes¹⁰³. Para darse cuenta de esto, basta con ver que, desde la presentación inicial del Proyecto de Directiva hasta su aprobación definitiva, transcurrieron casi cuatro años. Este retraso es perfectamente lógico si tenemos en cuenta que era necesario aproximar nueve legislaciones fiscales diferentes, fruto de estructuras presupuestarias, económicas y sociales distintas.

La nueva Directiva 77/388/CEE (compuesta de 38 artículos y 7 Anexos), sustituyó totalmente a la Segunda Directiva y modificó parcialmente la Primera¹⁰⁴.

La fecha tope fijada en la Directiva para su entrada en vigor, era el 1 de Enero de 1978. Sin embargo, llegada la fecha, sólo dos Estados, Bélgica (con la Ley de 27 de Diciembre de 1977) y el Reino Unido (con la "Finance Act" de 1977), habían adaptado su legislación interna a la Directriz Comunitaria. Fue, por tanto, necesario, que el Consejo aprobase otra Directiva (la Novena¹⁰⁵) autorizando a los demás Estados miembros a posponer la adopción de la Sexta Directiva hasta el 1 de Enero de 1979. Pese a esta ampliación del plazo, cuatro países: Alemania, Irlanda, Italia y Luxemburgo fueron incapaces de adaptar sus legislaciones internas antes de esa nueva fecha, adaptándola en el transcurso del año 1979¹⁰⁶.

Las fechas de entrada en vigor¹⁰⁷ de la Sexta Directiva en cada uno de los nueve países miembros de la Comunidad pueden verse en el cuadro 4.

El acuerdo sobre la aprobación de la Sexta Directiva puede consultarse en "Extracto de la Sesión del Consejo de Ministros de las Comunidades Europeas de 24 de Noviembre de 1975", Aranzadi, Repertorio de la Comunidad Europea, Diciembre 1975, núm. 11, pp. 2-194. Un resumen del mismo puede encontrarse en MARGALLO (1977).

¹⁰³ Ver INCECCHI (1980) y RAFFRAY (1978).

¹⁰⁴ El artículo 37 de la Sexta Directiva establece que la Segunda Directiva dejará de producir efectos en cada Estado miembro a partir del momento en que se proceda a la aplicación de aquella. Por su parte, el art. 36 de la Sexta Directiva deroga el art. 2.4 y el art. 5 de la Primera Directiva.

¹⁰⁵ NOVENA DIRECTIVA (1978).

¹⁰⁶ Hay que señalar también, el caso de Grecia. El art. 145 del Acta de Adhesión (DOCE núm. L 291 de 19 Noviembre 1979) permitía un aplazamiento de tres años para la introducción del IVA en su sistema fiscal. No obstante, precisó dos nuevas Directivas (Decimoquinta y Vigésimotercera) para ampliar el plazo acordado en el momento de su adhesión hasta 1987.

¹⁰⁷ Un análisis de la Sexta Directiva y su introducción en algunos países miembros es el objeto de la obra UNIVERSITÉ DES SCIENCES SOCIALES (1970). Un breve comentario puede encontrarse en GUIEU (1977).

1.6.2.- Principales aportaciones de la Sexta Directiva

La adopción de la Sexta Directiva por parte de la CEE, constituye un paso decisivo en el proceso de construcción de Europa¹⁰⁸. La importancia¹⁰⁹ de esta norma comunitaria es, por lo tanto, en nuestra opinión, grande. Por un lado, desarrolla y progresa en lo establecido en las dos primeras Directivas¹¹⁰, estableciendo una mayor aproximación de los sistemas fiscales nacionales de los Estados miembros y, permitiendo, por lo tanto, dar un paso más en ese proceso de armonización fiscal dentro de la Comunidad Económica Europea. Por otro lado, supone un paso indispensable para que el Presupuesto Comunitario se pudiese financiar mediante un sistema de recursos propios justo¹¹¹.

Cuadro 4: Adopción de la Sexta Directiva por los Estados miembros

PAÍS	FECHA ENTRADA VIGOR
BÉLGICA	1 Enero 1978
REINO UNIDO	1 Enero 1978
DINAMARCA	1 Octubre 1978
FRANCIA	1 Enero 1979
PAÍSES BAJOS	1 Enero 1979
ITALIA	1 Febrero 1979
IRLANDA	1 Marzo 1979
LUXEMBURGO	1 Enero 1980
ALEMANIA	1 Enero 1980

Fuente: SANTACANA (1992).

¹⁰⁸ Una exposición más detallada de las aportaciones de la Sexta Directiva al proceso de construcción de Europa puede encontrarse en GUIEU (1977) y también en REUGEBRINK (1978, 311 y ss.).

¹⁰⁹ La importancia de la Sexta Directiva es tal que se le ha llamado el Código Fiscal Europeo.

¹¹⁰ La Segunda Directiva dejaba, en algunos temas, mucha libertad a los Estados miembros para que éstos estableciesen las normas que considerasen más oportunas, según sus circunstancias concretas. Ahora bien, como consecuencia de esta flexibilidad las normas variaban mucho de un Estado miembro a otro. En este sentido, la Sexta Directiva perfecciona el régimen previsto en la Segunda Directiva, en relación, por ejemplo, con el lugar de imposición, las exenciones, el derecho a deducir, etc.

¹¹¹ En este sentido, puede decirse que la Decisión del Consejo aceleró los trámites para la aprobación de la Sexta Directiva. Ahora bien, este hecho no debe llevarnos a pensar que ésta última se debe exclusivamente a aquella, porque, tal y como hemos comentado, el proceso de armonización ya estaba en marcha, siendo la armonización de la base imponible el siguiente paso de este proceso.

Ahora bien, aún cuando la aportación de la Sexta Directiva al proceso de armonización fiscal de la Comunidad y al logro de los objetivos de la CEE, es destacable, ésta podía haber sido mucho mayor si no hubiese sido por los problemas que surgieron en el proceso de aprobación de esta norma, y que llevaron al Consejo a conformarse con un texto definitivo algo diferente del inicialmente propuesto por la Comisión. Así, la Directiva prevé la adopción de algunas medidas con carácter temporal, se dejan algunos problemas pendientes de resolución, se prevé la regulación posterior de algunos aspectos, por ejemplo, el régimen de los bienes de ocasión y antigüedades, el transporte internacional de personas, los gastos que no generan derecho a deducción, las modalidades de reembolso del IVA soportado por sujetos pasivos no residentes, etc.

Por último, señalar que, con la uniformización de la base imponible del IVA no se podía dar por concluido el proceso de armonización fiscal¹¹². Era preciso, por tanto, seguir avanzando en él, con el fin de alcanzar el objetivo último propuesto inicialmente por las autoridades comunitarias en el ámbito de la fiscalidad, y que no era otro, que la supresión de las fronteras fiscales entre los Estados miembros. Para conseguir esto era necesario, por un lado, fijar las normas que permitiesen obtener una base imponible totalmente uniforme, que completasen así lo previsto por la Sexta Directiva. Por otro lado, y una vez armonizada ya la base imponible del Impuesto, los esfuerzos deberían dirigirse hacia la aproximación de los tipos de gravamen (no hubiese tenido mucho sentido plantear previamente un acercamiento de los tipos impositivos, cuando la base sobre la que se aplican se calcula de una manera diferente en los distintos Estados comunitarios).

1.6.3.- Algunos aspectos destacables de la Sexta Directiva

A continuación vamos a comentar lo que establece la Sexta Directiva en relación con algunos de los elementos básicos del Impuesto. Nos referiremos únicamente a aquellos que introducen alguna novedad con respecto a lo que establecían las disposiciones fiscales anteriores, así como a aquellos que consideramos tuvieron una importancia especial sobre

¹¹² Esta idea, que compartimos plenamente, fue ya puesta de manifiesto por Richard BURKE (1980).

las normas aprobadas posteriormente. Para un análisis más amplio y detallado del contenido de esta Directiva remitimos a la bibliografía existente al respecto¹¹³.

En relación con las *exenciones*, la Sexta Directiva modifica sustancialmente lo establecido por las dos Primeras Directivas; si bien éstas dejaban una gran libertad a los Estados para que fijasen las exenciones que considerasen oportunas, la Sexta Directiva las regula de forma detallada, sin dejar a los países la facultad de que cada uno introduzca las exenciones que considere necesarias. Esto era, en nuestra opinión, un paso indispensable de cara a la armonización real de la base imponible, ya que las diferencias existentes entre los Estados miembros, en este ámbito, eran grandes¹¹⁴. No obstante, la Directiva recoge la posibilidad de que los Estados miembros sigan manteniendo transitoriamente el gravamen o la exención de determinadas operaciones.

Respecto a los *tipos impositivos*, la Sexta Directiva mantiene fundamentalmente lo establecido por la Segunda Directiva. Así establece que cada país fijará un tipo normal como porcentaje de la base imponible, y que éste se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Permite, también, la aplicación de tipos incrementados y de tipos reducidos. La Sexta Directiva señala también, que no deben establecerse diferencias entre las importaciones y las entregas de bienes de la misma naturaleza en el interior del país.

En cuanto al tipo cero, la Directiva 77/388/CEE prohíbe su utilización, aunque permite a los Estados, en los cuales este tipo se aplicaba antes del 31 de Diciembre de 1975, que lo mantengan transitoriamente (hasta que el Consejo decida por unanimidad lo contrario, y

¹¹³ Un análisis completo y detallado del contenido de la Directiva puede encontrarse en: BETTE (1977), EASSON (1980, 90 y ss), GUIEU (1977), GUIEU (1983a,6), INCECCHI (1980,32), PHILIPPE (1980), RAFFRAY (1978), REUGEBRINK (1978, 313 y ss), TERRA y KAJUS(1992b, 9 y ss).

Un examen más reciente del contenido de la Sexta Directiva puede verse en los diversos artículos dedicados a este tema en el nº 67/68 de la *Revista Noticias de la CEE*, Agosto-Septiembre de 1990.

¹¹⁴ Los artículos 13, 14, 15 y 16 de esta Directriz, recogen una lista de actividades exentas, pudiéndose éstas clasificar en cuatro grupos:

- Exenciones de las operaciones de exportación, operaciones asimiladas y transportes internacionales. Estas exenciones equivalen a la aplicación de un tipo cero, ya que permiten la deducción del IVA soportado.
- Exenciones a la importación.
- Exenciones particulares vinculadas al tráfico internacional de bienes.
- Exenciones en operaciones interiores: motivadas fundamentalmente por razones de tipo social, cultural, deportivo, económico, etc. Así, a título de ejemplo, podemos citar como actividades exentas del impuesto las siguientes: las de los hospitales, la asistencia médica, los servicios docentes prestados por

como muy tarde, hasta el momento de la supresión de las fronteras fiscales), siempre que su aplicación se haga por razones de carácter social y beneficie a los consumidores finales.

Destacar también, que la Sexta Directiva crea un **Comité Consultivo del IVA** formado por representantes de las Administraciones fiscales nacionales de los Estados de la Comunidad y por miembros de la Comisión (uno de los cuales presidirá el Comité). Su función principal es la de asesorar, así como solventar los problemas de interpretación y de puesta en práctica de las disposiciones comunitarias. Llamamos la atención ahora sobre este hecho porque, como veremos posteriormente, algunas de las Propuestas presentadas recientemente en relación con el IVA hacen referencia a dicho Comité.

Por último señalar, que en el artículo 34 de la Sexta Directiva se estipula que, previa consulta con los Estados miembros, la Comisión presentará al Consejo, por primera vez el 1 de Enero de 1982, y a partir de esa fecha, cada dos años, un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los Estados miembros. Pues bien, en el **Primer Informe que la Comisión presentó al Consejo**¹¹⁵, se ponen de manifiesto algunas cuestiones de especial interés. Así, se destaca que existen todavía grandes divergencias entre los sistemas nacionales de los Estados miembros, y que todavía quedan muchos problemas por solucionar. Además, de cara a conseguir un Mercado Interior real es necesaria lograr una mayor aproximación en algunos aspectos del Impuesto, como los relacionados con los supuestos de doble imposición, o la simplificación de las formalidades aduaneras.

Como hemos comentado anteriormente, la Sexta Directiva dejaba algunos problemas pendientes de resolución, al mismo tiempo que preveía la regulación posterior de algunos elementos del Impuesto. Pues bien, vamos a comentar a continuación dos Directivas que se aprobaron con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, y que regulan el procedimiento que deben seguir los sujetos pasivos para solicitar la devolución del IVA satisfecho en otro país (comunitario o no comunitario). Como veremos

organismos estatales, los servicios postales, las operaciones de seguro y reaseguro, la mayoría de las operaciones bancarias y financieras, etc.

¹¹⁵ COM (83) 426 final.

posteriormente, este régimen sigue actualmente en vigor y está planteando, en la práctica, numerosos problemas a los sujetos pasivos. En un entorno cada vez más globalizado, en el que los sujetos pasivos tienden a efectuar cada vez con mayor frecuencia y en mayor volumen operaciones comerciales con otros Estados, los obstáculos fiscales que existan para la recuperación del IVA satisfecho en el exterior, afectarán directamente a las condiciones de competencia de las empresas y podrán, por lo tanto, desincentivar a éstas para que participen en el comercio intracomunitario. Esto lógicamente, no es, en absoluto, deseable en el marco de un proceso de integración económica de las características del que se está llevando a cabo en Europa.

1.6.4.- Otras Disposiciones presentadas durante este período

1.6.4.1.- OCTAVA DIRECTIVA

La Octava Directiva del Consejo¹¹⁶, aprobada el 6 de Diciembre de 1979, y aplicable desde el 1 de Enero de 1981, se refiere a las modalidades de reembolso del IVA abonado por los sujetos pasivos que no están establecidos en el interior del país, pero que sí lo están en otro Estado miembro.

Con anterioridad a la adopción de esta Directiva, en los casos en los que los sujetos pasivos no estuvieran establecidos en el interior del país, los Estados miembros eran los encargados de determinar las modalidades en las que debía efectuarse la devolución, caso de aceptarse el derecho a la misma, ya que era posible, tanto excluirla como someterla al cumplimiento de ciertas condiciones especiales.

Se hacía necesario poner fin a las divergencias existentes entre las disposiciones en vigor en los Estados miembros en este ámbito, ya que éstas eran, a veces, el origen de distorsiones del tráfico intracomunitario y de la competencia.

El objetivo de esta Directiva¹¹⁷ es evitar que un sujeto pasivo de un Estado miembro tenga que soportar definitivamente el IVA satisfecho en otro Estado miembro. En definitiva, se trata de dar el mismo trato a un sujeto pasivo comunitario no establecido en el

¹¹⁶ OCTAVA DIRECTIVA (1979). Sobre esta Directiva comunitaria ver CALEFFI (1980).

¹¹⁷ Un desarrollo más amplio del contenido de esta Octava Directiva puede verse en CALLE (1984, 47-51) y en GUIEU (1983a).

interior de otro Estado miembro, y a otro que sí lo está, en relación con las posibilidades de recuperación del Impuesto. La consecución de este objetivo seguramente incentivaría a las empresas comunitarias a realizar operaciones en otros Estados miembros.

La Directiva define todas las cuestiones necesarias para solicitar la devolución del IVA soportado en otro Estado miembro: los trámites que hay que seguir, los plazos para la solicitud, los requisitos que deben cumplirse, etc.

Más adelante, en otra parte de nuestro trabajo, volveremos sobre las diferencias que existen actualmente entre los Estados miembros para que un sujeto pasivo pueda recuperar el IVA satisfecho en otro país de la Unión, y haremos referencia también a una propuesta presentada recientemente por la Comisión en este sentido.

1.6.4. 2.- DECIMOTERCERA DIRECTIVA¹¹⁸

La aprobación de la Octava Directiva solucionaba parcialmente¹¹⁹ el problema de las posibles desviaciones del tráfico intracomunitario debidas al tratamiento diferente que se recibía, en relación con la devolución del IVA satisfecho en otro país, según el Estado miembro en el que tuviese lugar la operación. Ahora bien, todavía seguían existiendo problemas de este tipo, respecto a la devolución del Impuesto, en caso de que el afectado fuese un sujeto pasivo establecido en un país no comunitario. Así, mientras algunos Estados no diferenciaban, a la hora de conceder la devolución del IVA abonado en su interior, si el sujeto pasivo solicitante estaba establecido en un país perteneciente o no a la Comunidad, otros países, como por ejemplo el Reino Unido, no concedía a estos últimos ninguna clase de devolución. Estas diferencias daban lugar a desviaciones en el comercio intracomunitario que perjudicaban los intercambios comerciales entre la Comunidad y los países terceros.

Para solucionar estos problemas la Comisión presentó, el 15 de Julio de 1982, una propuesta de Decimotercera Directiva, relativa a las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad. Esta Propuesta fue adoptada por el Consejo el 17 de Noviembre de 1986, y debía aplicarse en los Estados

¹¹⁸ DOCE núm. L 326, de 21 de Noviembre de 1986.

¹¹⁹ Decimos parcialmente porque como veremos posteriormente los sujetos pasivos del Impuesto declaran tener numerosos problemas para recuperar el IVA que han satisfecho en otros Estados miembros.

miembros a partir del 1 de Enero de 1988. Ahora bien, hay que destacar que las condiciones acordadas en favor de éstos son más gravosas que las reconocidas para los sujetos pasivos incluidos en el ámbito de la Octava Directiva, al exigírseles la reciprocidad, y en su caso, el nombramiento de un representante fiscal. No se logra, por lo tanto, con la aprobación de estas dos Directivas (Octava y Decimotercera) un procedimiento único para solicitar la devolución del IVA soportado en otro país, con independencia de que éste permanezca o no a la CEE.

1.6.4.3.- PROPUESTA DE DECIMOCUARTA DIRECTIVA

Uno de los principales problemas que planteaba la aplicación del principio de imposición en destino a los intercambios intracomunitarios era, sin duda, el de la necesidad de mantener las fronteras fiscales entre los Estados miembros, con todo lo que ello suponía. La existencia de controles aduaneros se configuraba además, como un elemento indeseable, en un ámbito en el que el objetivo último era la creación de un Mercado Interior Único que funcionase como lo hacía cualquiera de los mercados nacionales de los Estados miembros.

En este contexto, la Comisión presentó al Consejo, en Julio de 1982, una Propuesta de Decimocuarta Directiva¹²⁰, con la que se pretendía eliminar el pago en frontera del impuesto devengado en las importaciones, de forma que su liquidación se produjese en el interior del país importador, con motivo de las declaraciones periódicas presentadas por los sujetos pasivos¹²¹. Lo que se proponía era, en definitiva, diferir el pago del impuesto devengado con motivo de las importaciones. Hay que destacar, no obstante, que el sistema propuesto, aún cuando simplificaba las formalidades administrativas en las ventas intracomunitarias, no permitía la supresión total de las fronteras fiscales.

Un argumento a favor del sistema diseñado en la Propuesta de 14ª Directiva se basaba en que éste se venía aplicando con éxito en el Benelux, desde el 1 de Febrero de

¹²⁰ COM (82) 402.

¹²¹ Esta Propuesta se presenta en cumplimiento de lo establecido en el artículo 23 de la Sexta Directiva del IVA. Así, este artículo decía que "en lo que concierne a las importaciones de bienes, los Estados miembros dictarán las proposiciones pertinentes sobre las modalidades de declaración y pago. Los Estados podrán establecer en especial que en las importaciones de bienes efectuadas por los sujetos pasivos a los deudores, o por determinadas categorías de los mismos, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengada en razón de la importación, no sea pagada en el momento mismo de la importación, a condición de que dicha cuota sea mencionada como tal en una declaración establecida de conformidad con el apartado 4 del artículo 22".

1969¹²² y fue utilizado también, por Irlanda y el Reino Unido hasta Noviembre de 1984; sin embargo, estos países optaron finalmente por su supresión, por razones fundamentalmente presupuestarias.

El propio Libro Blanco para la creación del Mercado Interior, presentado por la Comisión en 1985, concedía una especial importancia a esta propuesta de Directiva. Así, señalaba que "la adopción de la XIV Directiva significaría, sin duda alguna, un progreso apreciable en la simplificación de los procedimientos y la aceleración de los intercambios comerciales, aunque no permitiría eliminar totalmente los controles en frontera"¹²³.

El sistema propuesto presentaba además, otras ventajas. Así, uno de los problemas que planteaba la existencia de fronteras era que los sujetos importadores debían pagar el IVA cuando los bienes cruzaban la aduana, y sin embargo, debían esperar para poder deducirse ese IVA soportado hasta el momento en el que presentasen sus declaraciones periódicas del Impuesto en su país. Mediaba, por lo tanto, entre el momento del pago y el momento de la deducción un período de tiempo, cuya duración dependía de los plazos de presentación de las declaraciones que estableciese cada Estado miembro. Sin embargo, con el sistema recogido en la Propuesta de 14ª Directiva, el sujeto pasivo debía incluir el IVA correspondiente a la operación en la primera declaración-liquidación periódica que presentase en su país, consignando tanto el IVA soportado como el IVA repercutido, por lo que en realidad no debía realizar ningún ingreso por la operación y todo se reducía a un puro trámite administrativo. Se eliminaban, por lo tanto, los créditos sin tipo de interés que las empresas importadoras daban a sus Administraciones Tributarias. Esta circunstancia, que es positiva desde el punto de vista de los sujetos pasivos, ha sido, sin embargo, el principal obstáculo aludido por los Estados miembros para la aprobación de esta Propuesta¹²⁴. Además de esta pérdida presupuestaria, los Estados han destacado como inconveniente de este sistema el elevado fraude que puede generar¹²⁵, si bien la experiencia del Benelux no respalda este argumento. Hay que destacar, además, una ventaja adicional del sistema de diferimiento del pago del IVA correspondiente a las importaciones y es que

¹²² Para un análisis más detallado del sistema que se aplica en el Benelux, ver TERRA (1988b, 120 y ss).

¹²³ COM (85) 310 final.

¹²⁴ Un comentario de algunos de los inconvenientes que presentaba el sistema propuesto por la Comisión puede encontrarse en TIELEMANS (1986, 9 y 10) y TIELEMANS (1987, 208 y 209).

¹²⁵ Este motivo fue el que llevó a Italia a rechazar desde un primer momento este Proyecto de Directiva.

su aplicación práctica hacía innecesaria la implantación de un sistema de compensación, con los beneficios que de ello se derivaría¹²⁶.

Ahora bien, pese al Informe favorable emitido por el Comité Económico y Social, el 24 de Febrero de 1983¹²⁷, y pese a que el sistema que se proponía venía aplicándose ya en otros países, como el Benelux o el Reino Unido sin causar graves problemas, esta Propuesta de Decimocuarta Directiva fue retirada, con fecha de 2 de Octubre de 1987, por los problemas que podrían generarse en cuanto al fraude fiscal, así como por las dificultades de tesorería que supondría para algunos Estados miembros (al permitir el retraso del pago del IVA de las importaciones hasta el momento de la primera declaración del sujeto)¹²⁸.

1.6.5.- Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad

Nos gustaría, por último, referirnos, aunque sea brevemente, a un Informe presentado por la Comisión al Consejo, el 26 de Marzo de 1980, conocido como **"Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad"**¹²⁹. En dicho Informe la Comisión destaca cuáles son los principales obstáculos con los que se estaba enfrentando, a finales de la década de los 70, el proceso de armonización del IVA, y enumera también, algunas de las medidas que, en su opinión, debían adoptarse, en este ámbito, en los siguientes años, para conseguir, en última instancia, crear un gran Mercado Interior Único en Europa¹³⁰.

El Informe destaca además, que una de las principales dificultades con las que se encuentra el proceso de armonización fiscal es la falta de voluntad política por parte de los

¹²⁶ Nos gustaría señalar, sin embargo, la aportación de Alex J. EASSON que propone aplicar este método de diferimiento para las operaciones entre grandes empresas y mantener el sistema de gravamen en origen complementado por un sistema de compensación para el resto de transacciones. Para un análisis más detallado de esta propuesta ver su trabajo EASSON (1988).

¹²⁷ CES (1983).

¹²⁸ Sobre los problemas que podrían derivarse de la aplicación de la Propuesta de 14ª Directiva ver GUIEU (1983) y TIELEMANS (1986, 9 y 10ss).

Diferentes posturas sobre la conveniencia o no de la retirada de dicha Propuesta de Directiva pueden verse en MATA (1995, 59 y ss) y VEGA (1991a, 204).

¹²⁹ COMISIÓN (1980). Una versión en castellano puede encontrarse en CRÓNICA TRIBUTARIA (1982).

¹³⁰ Tal y como declara el Informe, su contenido se refiere "a las acciones que debería emprender la Comunidad en el curso de los años venideros para procurar las condiciones fiscales de una verdadera integración económica, así como cifrar los obstáculos que se opongan a la realización de este objetivo, y los medios para eliminarlos".

Estados de persistir en el camino de la aproximación. Para que exista una fuerte voluntad política en este sentido, la Comisión señala que es necesario que los Estados estén plenamente convencidos de que los esfuerzos que se desprendan de las renunciaciones y concesiones que hagan, se verán ampliamente compensados por los beneficios obtenidos.

El Informe recoge, también, un proyecto de futuro en relación con la imposición directa y con la indirecta, si bien hay que destacar que no contiene un calendario detallado a cumplir, ya que como el propio Informe indica, "la incertidumbre que impera en el momento actual sobre el grado final de integración económica que convendrá alcanzar en el futuro en la Comunidad y sobre el ritmo al que se podrá progresar en esta vía, impide la determinación precisa de todas las acciones fiscales que será preciso emprender a estos efectos, y con mayor razón resulta difícil fijar un calendario preciso para la realización de estas acciones"¹³¹.

Respecto a la armonización de la imposición indirecta, la Comisión señala como objetivo último, el logro de un Mercado Único que tenga las mismas características que cualquier mercado interior. Para poder alcanzar plenamente este objetivo es necesaria la eliminación de las fronteras fiscales. Y como objetivos a más corto plazo se fija los siguientes:

- terminar la uniformización de la base imponible, acabando con las derogaciones transitorias previstas en la Sexta Directiva.
- Aproximar los tipos de gravamen del IVA. Para ello es necesario fijar el número de tipos que se van a aplicar, así como determinar la lista de bienes a los que se va a aplicar cada tipo.
- Desarrollar un sistema de compensación financiera entre los Estados, que permita atribuir el IVA al país de origen, de modo que puedan suprimirse los controles y barreras fronterizas por razones fiscales.

En definitiva, el Informe señala que es necesario seguir avanzando en el proceso de armonización fiscal en la Comunidad para alcanzar ese Mercado Interior Único, que llevará consigo la desaparición de las fronteras fiscales, si bien hay que tener presente que el camino hacia la consecución de este objetivo no será fácil, como consecuencia de que los

¹³¹ COMISIÓN (1980, 8).

intereses nacionales de los distintos Estados miembros no siempre coinciden con el interés comunitario¹³².

1.7.- EL LIBRO BLANCO DE LA COMISIÓN

1.7.1.- El Libro Blanco

El siguiente gran paso en el proceso de armonización de la imposición indirecta, en la Comunidad Económica Europea, fue la aprobación, por el Consejo de Milán de 1985, del "Libro Blanco para la realización del Mercado Interior"¹³³. Como tendremos oportunidad de analizar posteriormente con más detalle, la contribución de este documento, de cara a la futura consecución de un Mercado Interior Único en la Comunidad, fue muy importante. Sin embargo, en nuestra opinión, su principal aportación, con mucho, fue la de dar un gran impulso al proceso de armonización, algo estancado a finales de los años setenta y principios de la década de los ochenta. En este sentido, lo más destacado que se desprende del Libro Blanco es la voluntad política, que revalidan los Gobiernos de los países miembros, de impulsar la creación de un gran Mercado Interior en la CEE y de suprimir, para ello, las barreras que impiden su realización.

Los motivos de este estancamiento son muy diversos¹³⁴. Por una lado, el largo período de recesión económica que atravesaron los países de la Comunidad que provocó el resurgimiento de las tendencias proteccionistas de los Estados miembros, que no dudaron en anteponer sus respectivos intereses nacionales a los comunitarios¹³⁵. Por otro lado, la

¹³² Un análisis detallado del contenido de este Informe puede encontrarse en CAYON, FALCON Y TELLA, HUCHA (1990, 45-48) y MATA (195, 56-59).

¹³³ Este Proyecto fue posteriormente ratificado, en Enero de 1986, por el Parlamento Europeo.

COM (85) 310 final. El contenido íntegro de este Libro Blanco puede encontrarse también en *Noticias CEE* nº 19 1986, pp. 45 y ss.

¹³⁴ Las causas de este estancamiento del proceso de armonización fiscal en la CEE fueron ya puestas de manifiesto por Christopher TUGENDHAT (entonces Vicepresidente de la Comisión de la CEE) en su intervención en el Tercer Congreso de la Confederación Fiscal Internacional, celebrado el día 30 de Septiembre de 1982, en Aachen.

¹³⁵ Así, tal y como escribió Juan GÓMEZ CASTAÑEDA, en su artículo "El nuevo sistema fiscal español ante la CEE", publicado en el Diario "YA", Madrid, el 31 de Octubre de 1980: "el ambiente de crisis por el que atraviesa Europa en el inicio de la presente década, potenciador de los reflejos de defensa individual y repliegue sobre sí mismos de los diferentes Estados nacionales... dificulta sensiblemente todo intento

incorporación de nuevos países (Reino Unido, Dinamarca, Irlanda y Grecia) y las dificultades que éstos tuvieron para adaptar sus legislaciones internas a las normas comunitarias, también supusieron un freno para el proceso de armonización fiscal.

El objetivo de activar el Mercado Único recibió el respaldo político de los Jefes de Estado y de Gobierno de los países miembros a partir, sobre todo, de la Reunión del Consejo Europeo, celebrada en Copenhague, los días 3 y 4 de Diciembre de 1982, en la que se encargó al Consejo de las Comunidades Europeas que se pronunciara sobre las medidas prioritarias propuestas por la Comisión para reformar el Mercado Interno¹³⁶.

Con este objetivo, la Comisión presentó en Junio de 1985 el llamado "Libro Blanco para la realización del Mercado Interior comunitario". En este documento se recoge un calendario detallado de las medidas que deberán adoptarse para que, antes de 1992, desapareciesen las fronteras internas, que impedían la libre circulación de bienes, servicios, personas y capitales, y que todavía persistían en la Comunidad.

Según el Libro Blanco, la consecución del mercado interior suponía¹³⁷:

- la fusión de los doce mercados nacionales de la Comunidad en un inmenso mercado único de 320 millones de consumidores.
- Conseguir que este mercado único fuese un mercado en expansión no estático, sino dinámico.
- Que este mercado fuese suficientemente flexible para obtener de los recursos, tanto humanos, como materiales y financieros, su máxima utilidad.

potenciador y perfeccionador de la construcción europea, dificultades de las que tampoco podía escapar esa "armonización fiscal" mediante la cual se plasmó la unidad fiscal europea".

¹³⁶ Ver COM (85) 310, p. 3 y CASADO (1986).

Este mismo compromiso fue reiterado en sucesivas reuniones del Consejo:

"... que el Consejo y los Estados miembros acometan inmediatamente el estudio de las medidas necesarias para llegar en un plazo breve... a la supresión de todas las formalidades de policía y aduanas existentes en las fronteras intracomunitarias para la circulación de personas..." (Fontainebleau 25 y 26 de Junio de 1984)

"... que el Consejo, en la composición que resulte adecuada, adopte las medidas necesarias para completar el mercado interno, incluida la elaboración de normas europeas" (Dublin, 3 y 4 de Diciembre de 1984)

"... el Consejo ha insistido particularmente en los siguientes campos de actuación:

a) acciones dirigidas a conseguir, en 1992, un gran mercado único, creando así un ambiente más propicio para estimular la iniciativa empresarial, la competencia y el tráfico comercial; y a tal fin invita a la Comisión a elaborar, antes de la próxima sesión del Consejo, un programa detallado con un calendario preciso" (Bruselas, 29 y 30 de Marzo de 1985).

¹³⁷ COM (85) 310, párrafo 8.

Con esta finalidad, la Comisión propone llevar a cabo un programa compuesto por más de 300 medidas, a desarrollar entre los años 1985 y 1992, orientadas a abolir las barreras de cualquier naturaleza, a proseguir la armonización de determinadas normas, a aproximar las legislaciones y las estructuras fiscales de los Estados miembros, a potenciar la cooperación monetaria y a lograr un marco donde se intensifique la relación entre las empresas europeas.

El Libro Blanco agrupa las medidas que deben adoptarse en tres grandes apartados, según se dirijan a la eliminación de las fronteras físicas, técnicas, y fiscales.

Desde el punto de vista de la fiscalidad indirecta, el Libro Blanco señala que es imprescindible, de cara a la consecución de un Mercado Interior, la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros. Para que esto sea posible, es necesario lograr una mayor aproximación de los impuestos indirectos aplicables en cada país. En este sentido el Libro Blanco plantea:

- concluir la armonización de la base imponible.
- Aproximar los tipos de gravamen. Y en relación con éstos el Libro Blanco señala que es necesario también, determinar la lista de bienes y servicios sobre los que aplicar estos tipos.
- Establecer un sistema de compensación financiera, que una vez suprimidas las fronteras fiscales, permita atribuir la recaudación del Impuesto al Estado miembro donde se consumen los bienes o servicios sujetos al mismo.

Vamos a entrar a analizar ahora, con un poco más de detalle, el contenido del programa propuesto en el Libro Blanco.

1.7.1.1.- ELIMINACIÓN DE LAS FRONTERAS FÍSICAS¹³⁸

La existencia de fronteras físicas es un símbolo evidente de la falta de unidad entre los países comunitarios. Éstas afectan tanto a los ciudadanos como a los transportes comerciales. Estos controles internos surgen por las diferencias legislativas en distintas materias, como la salud pública, la seguridad, la delincuencia, el transporte por carretera, el control de la inmigración, el tráfico de estupefacientes, etc.

El Libro Blanco no aboga por la simplificación de los procedimientos de control aplicables en las fronteras interiores, sino que va más allá, y propone la eliminación total de los mismos. Ahora bien, la Comisión es consciente de que no es posible suprimir de golpe estos controles, y que por lo tanto, esto debe llevarse a cabo de manera progresiva. Por ello preconiza también, la aproximación de las legislaciones sobre: la droga, la coordinación de las normas sobre entrada, residencia y acceso al empleo de personas foráneas y el desarrollo de una política comunitaria en materia de visados.

Un doble motivo justifica la necesidad de suprimir las barreras físicas. Por un lado, el motivo económico, ya que estas barreras suponen un mayor coste de las expediciones comerciales (con la consiguiente pérdida de competitividad de los productos europeos que esto origina), como consecuencia de los retrasos innecesarios que éstos provocan, así como de las formalidades administrativas que se deben cumplimentar en los puestos fronterizos. Y por otro lado, un motivo político, ya que la existencia de fronteras físicas representa para el ciudadano europeo la manifestación más clara de la división europea.

Las medidas concretas propuestas por la Comisión para la eliminación de las fronteras físicas, así como el calendario previsto para su adopción aparecen recogidas en el cuadro 5.

¹³⁸ Un análisis más detallado del contenido del Libro Blanco, en relación con la eliminación de las fronteras físicas y técnicas puede encontrarse en: BONET (1988, 59-62), FERNÁNDEZ (1986), TERRA y KAJUS (1992b), VÁZQUEZ (1992) y ZANDEN y TERRA (1987).

El Libro Blanco se refiere a la supresión de las barreras físicas y técnicas en su Primera y Segunda Parte respectivamente (párrafos 24 a 159).

Cuadro 5: Medidas propuestas en el Libro Blanco para la eliminación de las fronteras físicas

PARTE PRIMERA.- Eliminación de las fronteras físicas			
II. Control de las personas. Período 1985 - 86			
TÍTULO	Diario Oficial	Fecha de la Proposición de la Comisión	Fecha prevista de adopción por el Consejo
Sexta Directiva relativa a las franquicias en el tráfico internacional: aumento hasta 400 ECUs	1983 COM / 117	1983	1985
Séptima Directiva relativa a las franquicias en el tráfico internacional: compras no sujetas al impuesto	1983 COM / 116	1983	1986
Franquicias fiscales aplicables a la importación de mercancías que constituyan el objeto de envíos sin carácter comercial	1983 COM / 730	1983	1985

1.7.1.2.- ELIMINACIÓN DE LAS FRONTERAS TÉCNICAS

Las fronteras técnicas surgen por la existencia de normas industriales o criterios legales diferentes en cada país (sobre todo en relación con la protección de la salud, la seguridad o el medio ambiente), lo que obliga al fabricante a adaptar el proceso productivo a la normativa vigente en el país de destino del producto. Dentro del capítulo de obstáculos técnicos el Libro Blanco incluyó, también, los relativos a la libre circulación de trabajadores y profesionales.

Lo que se persigue es que cualquier producto, fabricado y comercializado legalmente en un Estado miembro, pueda circular y ser vendido libremente en todo el territorio de la Comunidad; y que un ciudadano comunitario pueda ejercer su profesión o prestar sus servicios con la misma libertad en cualquier otro Estado de la CEE.

La prevención de nuevas trabas técnicas a los intercambios está en gran parte asegurada gracias a la Directiva 83/187/CEE que obliga a todos los Estados miembros a notificar, previamente, a la Comisión todos los proyectos de reglas y de normas sobre especificaciones técnicas que van a ser adoptadas para cada territorio nacional.

La eliminación de este tipo de fronteras permitirá a las empresas una reducción de costes, ya que éstas, al contar con un gran mercado económico e industrial, podrán aprovecharse de las economías de escalas y mejorar así su posición competitiva en el mercado. Además, las empresas europeas, para que sus productos puedan circular libremente por todo el territorio de la Comunidad, tendrán que adaptarse exclusivamente a unas únicas normas armonizadas, en lugar de a doce legislaciones nacionales diferentes.

Las propuestas del Libro Blanco en este ámbito se dirigen hacia la armonización de las legislaciones en materias esenciales y, hacia el reconocimiento mutuo de las normas y reglas nacionales, para otras materias menos importantes.

Las medidas concretas propuestas por la Comisión, tendentes a la eliminación de las fronteras técnicas, así como el calendario previsto para su adopción, aparecen recogidas en el cuadro 6.

La eliminación de las barreras físicas y técnicas, si bien es imprescindible para la realización de un mercado interior en el que no exista traba alguna a la libre circulación de bienes, servicios, personas y capitales, debe ir acompañada también, de cara a la consecución de dicho objetivo, de la supresión de las fronteras fiscales. A ellas dedica el Libro Blanco su Tercera Parte (párrafos del 160 al 222). Éstas serán analizadas con un mayor detalle que en los dos casos anteriores, lo cual es lógico si se tiene en cuenta el objetivo de nuestro trabajo.

Cuadro 6: Medidas propuestas en el Libro Blanco para la eliminación de las fronteras técnicas

PARTE SEGUNDA .- Eliminación de las fronteras técnicas III. Libre circulación de los trabajadores por cuenta ajena y los profesionales. Período 1985 - 86			
TÍTULO	Diario Oficial	Fecha de la Proposición de la Comisión	Fecha prevista de adopción por el Consejo
Proposición relativa a la armonización del tratamiento tributario dado a las rentas, que afecte a la libre circulación de los trabajadores en la Comunidad	1979 COM / 737		
VI. Creación de un medio favorable para la cooperación industrial 3. Fiscalidad (eliminación de las trabas fiscales a la colaboración entre empresas de diferentes Estados miembros)			
TÍTULO	Diario Oficial	Fecha de la Proposición de la Comisión	Fecha prevista de adopción por el Consejo
Procedimiento de arbitraje para la eliminación de dobles imposiciones	1976 COM / 611	1976	1985
Régimen fiscal común, aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos	1969 COM / 5	1969	1985
Régimen fiscal común, aplicable a las sociedades matrices y filiales	1969 COM / 6	1969	1985
Proposiciones relativas a la armonización de los impuestos indirectos que recaen sobre las transacciones sobre títulos	1976 COM / 124	1976	1986

1.7.1.3.- ELIMINACIÓN DE LAS FRONTERAS FISCALES¹³⁹

La consecución de un Mercado Europeo Único, que tenga las mismas características que un mercado interior, con todo lo que ello implica, planteaba, desde el punto de vista de la Comisión, la necesidad de afrontar fundamentalmente dos problemas. El Libro Blanco no sólo analiza cada uno de ellos, sino que además ofrece soluciones concretas para cada caso.

El primero de ellos se refiere a la **necesidad de evitar las posibilidades de fraude** que pueden surgir como consecuencia de la no existencia de fronteras fiscales entre los Estados. En este sentido el Libro Blanco establece que:

- es necesario incrementar la cooperación y el intercambio de información entre las diferentes Administraciones Tributarias de los Estados miembros.

- Y por otro lado, será preciso que los controles que antes llevaban a cabo las Administraciones Tributarias en las fronteras, se realicen en el interior del Estado. La obtención de estos datos es importante, por ejemplo, de cara a la confección de estadísticas, que servirán luego de base a los Gobiernos para la toma de decisiones en relación con determinados aspectos.

El otro problema que plantea la Comisión es la necesidad de seguir avanzando en el proceso armonizador del Impuesto sobre el Valor Añadido, en dos aspectos concretos: armonización de la base imponible y de los tipos impositivos.

En relación con el **elevado número de derogaciones** que se habían previsto en la Sexta Directiva, y que todavía seguían aplicándose en algunos países¹⁴⁰, el Libro Blanco señala que, con el fin de completar el proceso de armonización de la base imponible (iniciado con la aprobación de la Sexta Directiva del Consejo), era necesario que el Consejo aprobase las propuestas que ya le había presentado la Comisión. Estas propuestas se referían entre otros, al régimen aplicable a las obras de arte, antigüedades, colecciones y bienes de ocasión, a la importación temporal de mercancías distintas de los automóviles, la supresión de determinadas exenciones previstas en la Sexta Directiva, etc.

¹³⁹ Un análisis muy detallado de las propuestas que realiza la Comisión en relación con la eliminación de las fronteras fiscales puede verse en CASADO (1986) y CAYON, FALCON Y TELLA y HUCHA (1990).

¹⁴⁰ COM (85) 310, párrafos 193, 206 y 207.

Pero si bien resultaba necesario avanzar en lo que a la armonización de la base imponible se refiere, era preciso también centrar la atención en **la aproximación de los tipos de gravamen**. Y respecto a éstos, el Libro Blanco señala que hay que determinar el número de tipos impositivos a aplicar, así como fijar la lista de bienes y servicios a los cuales han de aplicarse los diferentes tipos.

Lo que la Comisión propone en la Parte Tercera del Libro Blanco es la supresión de las fronteras fiscales. Pero para que esto pueda llevarse a cabo, es necesario implantar un procedimiento que permita dispensar el mismo tratamiento fiscal a las operaciones realizadas en otro Estado miembro, que a las registradas en el interior del país. Para ello, el Impuesto se aplicará en el Estado en el que se produzca la venta (principio de tributación en origen), pudiéndose deducir el comprador, en su país, la cuota pagada, cualquiera que fuere el Estado miembro donde se efectuó el pago. El sujeto pasivo únicamente tendrá que reflejar en su declaración del IVA el importe deducible abonado en otro país de la Comunidad. Tendrá entonces que establecerse un sistema de compensación financiera para que el IVA, percibido en el Estado miembro de origen y deducido en el Estado miembro de destino, sea reintegrado a éste último. El Libro Blanco en su calendario prevé la presentación de una proposición relativa al establecimiento de un sistema de compensación en el año 1989¹⁴¹.

Ahora bien, este sistema de imposición en origen complementado por un sistema de compensación no podía adoptarse inmediatamente en la Comunidad Económica Europea por dos motivos¹⁴²:

- la divergencia que existía entre los tipos de gravamen entre los Estados miembros "expondrían este sistema a posibles fraudes y a una evasión tributaria sistemática e importante".

- Y por otro lado, este sistema no resolvería el problema de la pequeña empresa exenta del IVA, que "podría realizar sus adquisiciones al otro lado de la frontera, cuando existan diferencias significativas en los impuestos y los precios, sin por ello infringir en lo más mínimo la legalidad vigente".

¹⁴¹ Aunque el Libro Blanco en su párrafo 212 prevé que este sistema de compensación podría ponerse en práctica antes de que el proceso de aproximación de los tipos de gravamen haya concluido, su calendario prevé la presentación de la proposición relativa al mismo con posterioridad a la aprobación de la Directiva relativa a la aproximación de los tipos de gravamen, prevista para 1987.

¹⁴² COM (85) 310, párrafos 173 y 174.

Era, por tanto, indispensable armonizar los tipos impositivos del IVA. La primera cuestión que se plantea el Libro Blanco de 1985, en relación con este aspecto, es **hasta dónde debe llegarse en la aproximación de los tipos del IVA**¹⁴³. La Comisión entiende que el acercamiento debe ser suficiente para impedir que el funcionamiento del Mercado Común pueda alterarse por distorsiones en las transacciones comerciales, desviaciones en el tráfico de bienes y servicios, y efectos negativos en la competencia. No es por tanto necesaria la completa armonización de los tipos, sino simplemente su acercamiento. La Comisión apoya este argumento en la experiencia de los Estados Unidos, donde no existen fronteras fiscales ni tampoco una completa armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas entre los diferentes Estados.

Según la Comisión, la experiencia americana demuestra que es posible mantener algunas diferencias, en cuanto a los niveles de los tipos impositivos, sin que se produzcan distorsiones, ni efectos negativos en la competencia, siempre y cuando dichas diferencias se mantengan dentro de ciertos límites, con un margen máximo de oscilación del 5 por 100¹⁴⁴. Trasladando esta experiencia al ámbito de la CEE, podría admitirse en los tipos de gravamen de los Estados miembros una oscilación del $\pm 2,5$ por 100 respecto a un "tipo pivot" fijado a nivel comunitario. Esto permitiría una cierta flexibilidad a los países, que podrían fijar los tipos que mejor se adecuasen a sus circunstancias concretas, siempre y cuando se mantuviesen dentro de los márgenes previstos. Así, por ejemplo, si se fijase el tipo genérico en el 16,5 por 100, los tipos impositivos que adoptaran los Estados podrían oscilar entre el 14 y el 19 por 100. Estas cifras son meros ejemplos recogidas en el Libro Blanco¹⁴⁵, si bien puede decirse que seis de los nueve Estados que aplicaban el Impuesto, tenían entonces su tipo normal dentro de esta banda.

Si los niveles de imposición de la CEE se mantuvieran dentro de este abanico de tipos ($\pm 2,5$ por 100), el mercado podría absorber las diferencias que pudieran producirse en los precios al consumo. En primer lugar, porque el precio no es más que uno de los muchos factores que pueden influir en la decisión del consumidor (también intervienen la distancia, comodidad, imagen del producto, servicio, etc.). Pero además, porque si existe gran competencia en el mercado, los precios tenderán a situarse en un nivel común, de

¹⁴³ COM (85) 310, párrafo 185.

¹⁴⁴ Un estudio para el caso europeo puede encontrarse en FITZ-GERALD (1992).

¹⁴⁵ COM (85) 310, párrafos 185 y 199.

manera, que las diferencias existentes en los tipos impositivos tenderán a recaer en los márgenes comerciales de los agentes económicos, sin que apenas se noten en los precios¹⁴⁶.

Una vez que la Comisión deja claro que no es precisa una armonización total de los tipos impositivos, sino que basta con aproximarlos y mantenerlos dentro de unos márgenes preestablecidos, el Libro Blanco pasa a referirse a dos aspectos concretos: el número de tipos que hay que aplicar, y los bienes y servicios a los que aplicar cada uno de ellos.

Vamos a centrarnos primero en lo relativo a la **unificación del número de tipos**.

Cuadro 7: Tipos impositivos vigentes en los Estados miembros a 31 de Marzo de 1985

PAÍS	Tipo reducido	Tipo normal	Tipo incrementado
Bélgica	6 y 17	19	25 (2)
Dinamarca	-	22	-
Alemania	7	14	-
Francia	5,5 y 7	18,6	33,3
Irlanda (1)	10	23	-
Italia	2 y 9	18	38
Luxemburgo	3 y 6	12	-
Países Bajos	5	19	-
Reino Unido (1)	-	15	-

(1) Irlanda y el Reino Unido aplican, asimismo, un tipo cero a una amplia gama de bienes y servicios.
 (2) Bélgica aplica un tipo de gravamen adicional del 8 % sobre determinados artículos de lujo.
 España, Portugal y Grecia no figuran en el cuadro porque no habían introducido aún el IVA.

Como puede verse en el cuadro 7, de los nueve países miembros que aplicaban el IVA, en Marzo de 1985, siete utilizaban uno o varios tipos reducidos además del tipo normal; y de ellos, tres Estados aplicaban también un tipo incrementado. Frente a Dinamarca, que sólo aplicaba un tipo impositivo, otros países como Francia, Italia o Bélgica utilizaban cuatro tipos de gravamen distintos.

Por otro lado, si observamos el nivel de tipos aplicables, podemos darnos cuenta de que existía también, importantes diferencias entre los Estados. Así el tipo reducido variaba desde el 2 por 100 aplicable en Italia hasta el 17 por 100 que Bélgica aplicaba para algunos

¹⁴⁶ COM (85) 310, párrafo 186 y CASADO (1986).

productos. Por su parte, y con respecto al tipo normal, éste varía desde el 12 por 100 en Luxemburgo hasta el 23 por 100 en Irlanda.

Por tanto, y a la vista del análisis realizado, aunque hubiese sido deseable que la Comisión optase por la aplicación de un único tipo de gravamen (por las ventajas que ello supone), ésta se decanta finalmente por un sistema de tipos múltiples. Ahora bien, con el fin de evitar que los Estados miembros tomen decisiones respecto a los tipos en un sentido divergente, la Comisión preveía la presentación en 1985 (y su aprobación por el Consejo en 1987) de un Proyecto de Directiva "STANDSTILL" que impidiese a los Estados aumentar el número de tipos aplicables o acentuar las divergencias ya existentes entre los mismos. El contenido de este Proyecto de Directiva será analizado posteriormente con más detalle.

Con respecto a la **unificación de las listas de bienes y servicios** sometidos a los diferentes tipos, la Comisión señala en el Libro Blanco, que de establecerse más de un tipo impositivo para el IVA, sería preciso indicar la lista de bienes y servicios a los que se aplicaría cada uno de ellos. Desaparece así la posibilidad prevista en el artículo 12.4 de la Sexta Directiva, de acuerdo con la cual los Estados miembros eran los que determinaban qué entregas de bienes o qué prestaciones de servicios estaban sujetas a tipos incrementados o reducidos. A partir de ahora será la Comunidad la que efectúe esta determinación.

Por último, destacar que el Libro Blanco de 1985 establecía que, durante 1986, la Comisión presentaría las proposiciones precisas necesarias para la definitiva aproximación de los tipos de gravamen.

Un esquema de las medidas concretas propuestas por la Comisión para la eliminación de las fronteras fiscales, así como el calendario previsto para su adopción puede verse en el siguiente cuadro.

Por último, y para terminar con el análisis del contenido del Libro Blanco para la realización del Mercado Interior, nos gustaría reproducir la conclusión final del mismo¹⁴⁷: "Europa ha llegado a una encrucijada de caminos. O avanza con firmeza y determinación o regresa a la mediocridad. O nos decidimos a completar la integración de las economías europeas, o abdicamos por falta de voluntad política ante la inmensidad de la tarea, y nos limitamos a convertir a Europa en una simple zona de libre cambio".

1.7.2.- Los trabajos realizados por el Grupo ad hoc

Como las medidas que la Comisión proponía en el Libro Blanco fueron cuestionadas por algunos Estados miembros, el Consejo ECOFIN decidió crear, en Enero de 1986, un **Grupo ad hoc**¹⁴⁸, compuesto por altos funcionarios de los Ministerios de Finanzas de los países comunitarios, para que "examinase, sobre la base de la Tercera Parte del Libro Blanco de la Comisión, cuales son las medidas necesarias en materia del IVA y de Impuestos Especiales para permitir el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Común antes de la finalización del año 1992".

Este Grupo se reunió durante el primer semestre de 1986 y llegó a la conclusión general de que, si el objetivo final era la eliminación de las fronteras fiscales, sin que se produjesen distorsiones, las medidas propuestas en el Libro Blanco eran las adecuadas. No obstante, a lo largo de las reuniones de este Grupo de Trabajo, las delegaciones pusieron de manifiesto algunos inconvenientes a las medidas previstas por la Comisión¹⁴⁹. Estas objeciones se centraron fundamentalmente en los tipos impositivos y en el mecanismo de compensación. Respecto de los primeros, se llamó la atención sobre los problemas presupuestarios, sociales, económicos y financieros que se derivarían de la aproximación de los tipos de gravamen, así como sobre la pérdida de autonomía por parte de los Estados que implicaría este proceso de convergencia de las alícuotas del IVA.

Con respecto al sistema de compensación propuesto por la Comisión, se destacaron también algunos problemas, como por ejemplo, los grandes gastos que su implantación supondría, tanto para los operadores como para las Administraciones de los Estados miembros, los costes financieros provocados por el retraso en el pago de las compensaciones y por las variaciones en el tipo de cambio, etc. Todo ello llevó al Grupo ad hoc a proponer la aplicación de un método macroeconómico para el cálculo de las compensaciones entre Estados. No vamos a insistir más en esta propuesta puesto que será analizada, con más detalle, en otra parte de nuestro trabajo.

¹⁴⁷ COM (85) 310, párrafo 219.

¹⁴⁸ Ver GRAF (1987).

¹⁴⁹ GRAF (1987).

Cuadro 8: Medidas propuestas en el Libro Blanco para la eliminación de las fronteras fiscales

PARTE TERCERA.- Eliminación de las fronteras fiscales			
Período 1985 - 86			
TÍTULO	Diario Oficial	Fecha de la Proposición de la Comisión	Fecha prevista de adopción por le Consejo
Proposición de decisión del Consejo referente al establecimiento de un "standstill" que asegure: - la no proliferación de los tipos de gravamen del IVA en los Estados miembros - el no incremento de las divergencias entre los tipos del IVA de los Estados miembros		1985	1986
Proposición de decimocuarta Directiva: aplazamiento del pago del IVA	1982 COM / 402	1982	1985
Proposición relativa a los agricultores en régimen de estimación objetiva		1985	1986
Proposición relativa al transporte de viajeros		1985	1986
Proposición en previsión de unos regímenes especiales a favor de las pequeñas empresas		1985	1986
Séptima Directiva sobre el IVA para el sector de los objetos de colección, las antigüedades y los bienes usados	1977 COM / 735 1979 COM / 249	1978	1986
Duodécima Directiva IVA relativa a gastos que no generan derecho a la deducción	1982 COM / 870 1984 COM / 84	1983	1986
Decimotercera Directiva IVA referente a las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no residentes en la Comunidad	1982 COM / 443 1983 COM / 413	1982	1986

TÍTULO	Diario Oficial	Fecha de la Proposición de la Comisión	Fecha prevista de adopción por le Consejo
Decimosexta Directiva IVA relativa al régimen aplicable a determinados bienes definitivamente sujetos al IVA, importados por un consumidor final de un Estado miembro y procedentes de otro Estado miembro	1984 COM / 318	1984	1986
Decimoséptima Directiva IVA relativa a la importación temporal de mercancías diferentes de los medios de transporte	1984 COM / 412	1984	1985
Decimoctava Directiva IVA referente a la supresión de determinadas derogaciones (art. 28, párrafo 3 de la Directiva 77/388/CEE)	1984 COM / 649	1984	1986
Decimonovena directiva IVA: diversas modificaciones y disposiciones complementarias de la Directiva 77/388/CEE	1984 COM / 643	1984	1986
Directiva relativa a los productos de avituallamiento de barcos, aeronaves y trenes internacionales	1979 COM / 794	1980	1986
Proposición referente a la estructura de los tipos de gravamen (número de tipos)		1986	1987
Proposición fijando el tipo o los tipos de gravamen comunes, con los correspondientes acuerdos "statu quo"		1986	1987
Proposición referente a la supresión de las derogaciones que tengan efecto distorsionador		1987	1988
Proposición referente al establecimiento de un mecanismo de compensación para el IVA		1989	1990

1.7.3.- Propuesta de Directiva “Standstill”

Como hemos comentado anteriormente, la Comisión se compromete, en el Libro Blanco, a elaborar y presentar al Consejo, a lo largo de 1985, una Proposición de Directiva con la finalidad de evitar cualquier aumento de las divergencias existentes entre los tipos impositivos que se aplicaban en los distintos Estados miembros de la Comunidad. Dicha Propuesta debía ser aprobada por el Consejo en el año 1987 para que los Estados miembros dispusieran de un período de tiempo razonable para lograr, en 1992 (momento de la creación del mercado interior), la aproximación de sus tipos de gravamen.

A tal fin, la Comisión presentó al Consejo, el 21 de Noviembre de 1985, una **Proposición de Directiva que establecía un “standstill” en materia del IVA** y de los impuestos sobre consumos específicos¹⁵⁰. Los Considerandos que preceden al Proyecto de Directiva destacaban que, como consecuencia de la gran diversidad de los tipos impositivos aplicables en los Estados miembros, era necesario escalonar en el tiempo las medidas a adoptar para su aproximación. En un primer momento los esfuerzos se dirigirían a evitar que aumentasen las divergencias existentes (y aquí podemos encuadrar esta propuesta de “Standstill” para el IVA), y en un momento posterior se avanzaría más en el proceso armonizador, fijando el mismo número de tipos de gravamen para todos los países, así como el nivel de éstos.

La Propuesta de Standstill establecía, en relación con el IVA, una regla general, seguida de una serie de excepciones.

Según la regla general los Estados miembros debían abstenerse de introducir cambios en el número o en el nivel de los tipos impositivos que se aplicasen en el momento en que entrase en vigor la Directiva. Ahora bien, esta regla general admitía unas

¹⁵⁰ COM (85) 606 final, de 18 de Noviembre de 1985; DOCE núm. C 313, de 4 de Diciembre de 1985. Ver también MARTÍNEZ LAFUENTE (1985).

Dicha Propuesta recibió, el 22 de Mayo de 1986, el Informe favorable del Comité Económico y Social (DOCE núm. C 207, de 18 de Agosto de 1986). Por su parte, el Parlamento Europeo, en su dictamen de 9 de Octubre de 1986 (DOCE núm. C 283, de 10 de Noviembre de 1986), presentó algunas enmiendas a la propuesta. Esta fue, por tanto, modificada, considerando las sugerencias formuladas por el Parlamento Europeo, en Enero de 1987 (COM (87) 17 final, de 21 de Enero; DOCE núm. C 30, de 7 de Febrero de 1987).

excepciones, con el fin de que se redujesen las divergencias existentes, tanto en el número, como en el nivel de los tipos de gravamen en la Comunidad.

En relación con el número de tipos se establecía que:

- los Estados miembros que aplicasen más de tres tipos de gravamen, podrían reducir ese número a tres.

- Los Estados miembros que aplicasen un sólo tipo, podrían elevar ese número a dos

Y en relación con el nivel de tipos existentes, los Estados miembros¹⁵¹:

- cuyo tipo de gravamen ordinario o normal fuese inferior a la media entre el más bajo y el más alto de los tipos normales en vigor en la Comunidad, a la fecha de entrada en vigor de la Directiva, podrían aumentar su tipo normal de tributación, pero sin sobrepasar dicha media.

- Cuyo tipo normal fuese superior a la media podían reducir dicho tipo, pero sin descender por debajo de la media.

- Que aplicasen uno o varios tipos superiores al normal podían reducir el tipo más elevado.

- Que aplicasen uno o varios tipos inferiores a su tipo normal, podrían modificar su tipo más bajo para acercarlo a la media entre el más bajo y el más elevado de los tipos reducidos vigentes en la Comunidad a la fecha de adopción de la Directiva, pero sin sobrepasar dicha media.

Ahora bien, el 28 de Septiembre de 1987, la Comisión comunicó al Consejo la retirada de su Propuesta de Directiva, como consecuencia de la presentación de las Propuestas Cockfield. El proyecto de Standstill fue definitivamente aprobado pero como Recomendación, con lo que se redujo su rango normativo y perdió así el carácter imperativo que hubiese tenido si se hubiese aprobado como Directiva.

En definitiva, y a modo de resumen, podemos decir que la Comisión elaboró esta Propuesta de Directiva (que no fue aprobada como tal), con el objetivo de establecer una serie de normas que impidiesen a los Estados miembros modificar el número y el nivel de

¹⁵¹ La Propuesta de Directiva define el tipo normal como el tipo único en los países con un solo tipo, y como aquel tipo que proporciona los mayores ingresos, cuando en el país existen varios tipos. A su vez, la media comunitaria no es más que la media aritmética entre el tipo más bajo y el tipo más alto vigente en los países de la CEE en el momento de la aprobación de la Directiva Propuesta (párrafo 4º del artículo 1º).

los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, únicamente se permite a los Estados reducir el número de tipos a tres, o en caso contrario, aumentarlos a dos o a tres. Al mismo tiempo, los Estados podrían aumentar o disminuir su tipo normal hacia el límite que representa la media de los tipos comunitarios, reduciendo sus posibles tipos incrementados o aumentando sus posibles tipos reducidos (sin sobrepasar dicha media).

1.8.- EL ACTA ÚNICA EUROPEA

El proceso de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios en la Comunidad, se vio fuertemente impulsado por la adopción del Libro Blanco, presentado por la Comisión al Consejo Europeo de Milán, en Junio de 1985. Ahora bien, este avance se consolidó al ser respaldado jurídicamente, con carácter definitivo, por el Acta Única Europea¹⁵² (en adelante AUE), aprobada en Febrero de 1986, y vigente desde el 1 de Julio de 1987. Este Documento europeo introdujo algunas modificaciones en el contenido del Tratado de Roma. A continuación nos gustaría destacar, exclusivamente, aquellas que tienen una importancia especial en el proceso de armonización fiscal que estamos estudiando.

En primer lugar, el AUE establece que "la Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de Diciembre de 1992... El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado"¹⁵³. Las novedades introducidas por el AUE son, por lo tanto, muy importantes. Por un lado, convierte en obligación jurídica la consecución del mercado interior. Pero además, define este mercado interior. El Tratado de Roma hablaba de la creación de un Mercado Común en el que los aspectos fiscales no influyesen en la libre circulación de bienes, servicios,

¹⁵² "Acta Única Europea", DOCE, L núm. 169, de 29 de Junio de 1987. El texto íntegro del Acta puede encontrarse también en el *Bulletin of the European Community*, supplement 2/1986. Y traducido al castellano en *Noticias CEE* nº 13 1986.

Un análisis detallado del contenido del Acta Única Europea y de sus aportaciones al proceso de construcción europea pueden verse en: ALDECOA (1986), BONET (1988), FORWOOD y CLOUGH (1986), JACQUE (1986), PETTITI (1986), RAUX (1988) y THIEL (1987).

¹⁵³ Artículo 13 del AUE.

personas y capitales; y para ello preveía la realización de ajustes fiscales en frontera. El AUE va más allá al imponer la eliminación de todo tipo de fronteras interiores, entre ellas las fiscales. A partir de la creación del Mercado Interior, las mercancías debían circular dentro del territorio de la Comunidad como lo harían entre dos regiones de un mismo Estado.

Pero hay que señalar también, que el AUE no sólo define el Mercado Interior, sino que además fija un plazo para su realización, el 31 de Diciembre de 1992. A juicio de algunos autores, y al nuestro propio también, ésta es una de las grandes aportaciones del AUE¹⁵⁴.

En segundo lugar, el AUE delimita claramente hasta dónde debe llegarse en el proceso de armonización fiscal. Y así establece que las autoridades comunitarias deberán aprobar únicamente aquellas medidas que sean necesarias para el logro de ese gran Mercado Interior¹⁵⁵.

En tercer lugar, el AUE prevé la adopción de las normas por mayoría cualificada, o por unanimidad, según los campos concretos de la actividad política y económica. Ahora bien, en el ámbito de la armonización fiscal, no se produce ninguna variación y, por lo tanto, se mantiene la regla de la unanimidad¹⁵⁶.

Destacar también, que el AUE considera preceptiva la consulta al Parlamento Europeo, consagrando así una práctica que, si bien con carácter facultativo, la Comisión venía realizando en la aprobación de las Directivas Comunitarias.

¹⁵⁴ MEDICI (1988) y también, SUTHERLAND (1988).

¹⁵⁵ El artículo 17 del AUE da una nueva redacción al artículo 99 del Tratado de Roma, que a partir de ese momento quedaría como sigue: "el Consejo, *por unanimidad*, a propuesta de la Comisión y *previa consulta al Parlamento Europeo*, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, *en la medida en que dicha armonización sea necesaria* para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A".

¹⁵⁶ El AUE establece la posibilidad de que se adopten por mayoría cualificada "las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interior" (art. 100 A 1), si bien esto no se aplicará "a las disposiciones fiscales, a las relativas a la libre circulación de personas, ni las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena" (art. 100 A 2).

Además de para las medidas ya comentadas (en relación con el Mercado Interior) el AUE establece la mayoría cualificada para: la modificación de los aranceles la toma de medidas reglamentarias o directivas en relación con la libre circulación de trabajadores, la liberalización del mercado de capitales y las disposiciones de navegación marítima y aérea. Ver EDO (1989, nota nº 7).

Por lo tanto, y a modo de resumen, podemos destacar como las principales aportaciones del AUE, en el ámbito objeto de nuestro estudio, las siguientes:

- la aprobación del AUE permitirá alcanzar los objetivos fijados en el Libro Blanco, al convertir en obligación jurídica la consecución del Mercado Interior.
- Define este mercado interior y fija asimismo un plazo preciso para su realización.
- Amplió el ámbito de las materias que requieren el voto por mayoría cualificada en el Consejo de Ministros, en lugar del voto por unanimidad, si bien las medidas fiscales relacionadas con el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interior seguirán adoptándose por unanimidad.
- La Comisión deberá consultar al Parlamento Europeo antes de presentar al Consejo, para su aprobación, las medidas referentes a la armonización de los impuestos indirectos.

1.9.- LAS PROPUESTAS COCKFIELD

Una vez que el Consejo Europeo aprobó, en Febrero de 1986, el Acta Única Europea, con la que se daba un paso muy importante hacia la consecución de un mercado interior sin fronteras, en Agosto de 1987¹⁵⁷, el Comisario Cockfield (Vicepresidente de la Comisión) presentó un conjunto de Propuestas de Directiva, conocido como "Paquete Cockfield", que tenía por objeto la adecuación del Impuesto sobre el Valor Añadido al nuevo escenario de la abolición de las fronteras fiscales. Estas propuestas se basaban fundamentalmente en lo expuesto en la Parte Tercera del Libro Blanco (eliminación de las fronteras fiscales), y se centraban básicamente en las medidas propuestas por éste y que todavía no habían sido adoptadas. De lo que se trataba, en definitiva, era de conseguir una mayor aproximación de los impuestos indirectos (sobre todo de los tipos impositivos) que permitiese suprimir entre los Estados miembros, en Diciembre de 1992, las fronteras de todo tipo, y especialmente las fiscales, con el fin de crear un Mercado Interior Único Europeo.

¹⁵⁷ Previamente, en la reunión del Colegio de Comisarios, celebrada el 15 de Julio de 1987, y a propuesta de Lord Cockfield, se aprobó la remisión al Consejo de este paquete de medidas fiscales.

El paquete de medidas presentado por Arthur Cockfield constaba de una Comunicación Global, de un Documento de Trabajo y de siete Propuestas de Directivas, referidas tanto al Impuesto sobre el Valor Añadido como a los Impuestos sobre Consumos Específicos. Nosotros vamos a centrarnos exclusivamente en las que se refieren al IVA.

1.9.1.- Comunicación global al Consejo¹⁵⁸

En ella se realiza una completa presentación del paquete de medidas, especificando los objetivos que se persiguen, así como los medios a utilizar para alcanzar dichos objetivos. Con respecto a los impuestos indirectos la Comisión proponía los siguientes cambios:

- aproximación de los tipos impositivos.
- Suprimir la distinción que existía entre los intercambios realizados dentro de un mismo Estado miembro y los efectuados entre varios Estados de la Comunidad.
- Modificar el sistema de imposición aplicable a los intercambios intracomunitarios, según el cual las exportaciones de bienes estaban exentas, estando sujetas a gravamen las importaciones.
- Proponía también, la aplicación de un sistema de compensación, con el objeto de que, una vez que hubiesen desaparecido los controles fronterizos, y se aplicase el principio de gravamen en origen, los Estados miembros continuasen recibiendo la recaudación fiscal que les correspondía.
- Cambiar el lugar de imposición de las prestaciones de servicios.

En relación con **las entregas de bienes**, las "Propuestas Cockfield" preveían la modificación del sistema vigente de exención de las exportaciones con destino a otros Estados miembros¹⁵⁹. Lo que se proponía, en definitiva, era sustituir el principio de imposición en destino (que es el que se aplicaba), por un principio de tributación en origen, de manera que la exportación estaría sujeta al IVA en el país del vendedor, al mismo tiempo que las importaciones de bienes procedentes de otros Estados miembros dejarían de

¹⁵⁸ COM (87) 320 final.

¹⁵⁹ Sobre el contenido de las "Propuestas Cockfield" en este sentido ver: GÓMEZ (1992,32), JORGE (1987, 369 y 370) y TERRA (1994b, 95).

estar sujetas al Impuesto en el país de destino. Por su parte, los sujetos pasivos, al realizar su declaración periódica del IVA, podrían deducirse en el Estado de destino el Impuesto que hubiesen soportado por las adquisiciones procedentes de otro país comunitario.

De esta manera los intercambios que se llevasen a cabo entre varios Estados miembros recibirían el mismo trato fiscal que las operaciones interiores, al quedar sujetas al Impuesto en el país de origen de la operación. Esta medida, sin embargo, sólo se hubiese podido aplicar en la práctica si se hubiesen implantado previamente las referidas a los tipos impositivos.

Por su parte, y en relación con el **lugar de imposición de los servicios intracomunitarios**, la Comisión proponía modificar la Sexta Directiva, para que éstos recibieran el mismo trato que las entregas de bienes. Según la Directiva 77/388/CEE, la prestación de los servicios tiene lugar allí donde tenía la sede de su actividad el prestador del servicio, si bien algunas operaciones se consideraban realizadas en el país de origen del cliente. La Propuesta de la Comisión señala que, ya que el cliente va a poderse deducir en su país el IVA pagado en el país del prestador del servicio, no es necesario vincular el lugar de realización de ciertos servicios al Estado del cliente. Igualmente propone modificar la Sexta Directiva en lo que al servicio de transporte se refiere. De acuerdo con esta norma comunitaria el lugar de imposición era aquel en el que éste se prestaba materialmente; si se llevaba a cabo en varios Estados, la carga fiscal se repartía en función de la distancia recorrida en cada uno de ellos. Pues bien, por la misma razón comentada anteriormente, la Comisión proponía que el servicio de transporte se gravase en el país de partida del mismo.

Es importante destacar, también, que en esta Comunicación, la Comisión señala expresamente que el objetivo de este paquete de medidas no es el de conseguir un sistema fiscal ideal para la Comunidad, sino que se limita a proponer las medidas que se consideran estrictamente necesarias para crear el marco adecuado que permita posteriormente la supresión de las fronteras fiscales.

1.9.2.- Propuestas referentes al IVA

Dentro del Paquete Cockfield se incluían un conjunto de medidas, en relación con el IVA, tendentes a eliminar los obstáculos existentes para la consecución de un verdadero Mercado Interior. Éstas se centran fundamentalmente en los siguientes aspectos:

* *Aproximación de los tipos impositivos*¹⁶⁰: se admite únicamente la aplicación de dos tipos impositivos: uno normal y uno reducido. Se fijan, además, las bandas dentro de las cuales puede oscilar cada uno de ellos. Así, el tipo normal debería situarse entre el 14 y el 20 por 100, mientras que el reducido debería hacerlo entre el 4 y el 9 por 100. Asimismo se determina la lista de bienes y servicios a los que debe aplicarse cada uno de ellos.

* *Proceso de convergencia de los tipos del IVA*¹⁶¹: con esta medida se intenta atenuar las divergencias existentes entre los Estados miembros en relación con los tipos de gravamen. Para ello se prohíbe la modificación del número y nivel de los tipos impositivos, salvo para acercarlos a los que se proponían.

* *Supresión de las fronteras fiscales*¹⁶²: se propone suprimir la exención a la exportación y el gravamen de la importación, con objeto de que las operaciones intracomunitarias reciban el mismo trato que las realizadas dentro de un mismo Estado.

* *Implantación de un mecanismo de compensación del IVA*¹⁶³: como consecuencia de la aplicación del principio de tributación en origen, y al poder deducirse cada sujeto pasivo, en su país, el IVA soportado en otro Estado miembro, es necesario crear un sistema de compensación que permita que el país que ha cobrado el IVA, se lo reembolse al Estado en el que tiene lugar la deducción del Impuesto. No olvidemos además, que el IVA es un impuesto sobre el consumo y que, por lo tanto, su recaudación debe corresponderle al país en el que tiene lugar el consumo de los bienes.

Como se puede comprobar, el paquete de medidas de la Comisión era muy ambicioso. Su aprobación por parte del Consejo hubiera supuesto un paso adelante muy importante de cara a hacer realidad el tan deseado Mercado Interior Europeo. Hay que

¹⁶⁰ COM (87) 321 final.

¹⁶¹ COM (87) 324/2 final.

¹⁶² COM (87) 322/2 final.

¹⁶³ COM (87) 323 final.

destacar además, que el programa de trabajo que recoge este conjunto de propuestas es global y abarca todos los aspectos del Impuesto que era necesario reformar.

Vamos a comentar con más detalle el contenido de estas propuestas referentes al IVA¹⁶⁴.

1.9.2.1.- SUPRESIÓN DE LAS FRONTERAS FISCALES

El Acta Única Europea, aprobada en Febrero de 1986, preveía la consecución de un verdadero Mercado Interior Único en la Comunidad, antes del 1 de Enero de 1993. Pero para conseguirlo era indispensable eliminar, previamente, todo tipo de barreras internas existentes entre los Estados miembros. Ahora bien, para que se pudiera hacer efectiva la total supresión de las fronteras fiscales en el interior de la CEE, era necesario modificar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva, así como derogar algunas Directivas, que fueron precisamente aprobadas para evitar las distorsiones derivadas de la existencia de fronteras fiscales. Pues bien, estas modificaciones y derogaciones aparecen recogidas en la Propuesta, de 21 de Agosto de 1987, sobre la supresión de las fronteras fiscales¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Un análisis del contenido de las propuestas del "Paquete Cockfield" puede encontrarse en: BOS y NELSON (1988a), CECAMORE (1988), MAILLET (1987) y THIEL (1988a).

¹⁶⁵ Así, se proponen 29 modificaciones de la Sexta Directiva. A continuación, y sin ningún ánimo de ser exhaustivos, vamos a señalar algunos de los cambios más relevantes:

- se redefinen los conceptos de importación y exportación, limitándolos únicamente al comercio con terceros países.

- Se modifican algunas reglas de localización del hecho imponible en materia de servicios. Así los transportes se localizan en el punto de partida del mismo (es decir, donde se inicien efectivamente). Por otro lado, los criterios de localización del hecho imponible en el lugar de residencia del destinatario sólo se aplicarán en los casos en los que el prestador esté establecido fuera de la Comunidad.

- Las exenciones a las entregas de bienes con destino a la exportación y servicios accesorios se circunscribirían, por tanto, únicamente a las realizadas con destino a terceros países.

- Se elimina la posibilidad para los Estados de ofrecer a los sujetos pasivos la opción entre la exención o la tributación de las operaciones financieras.

- Las cuotas soportadas por los sujetos pasivos del Impuesto serían deducibles en todos los casos donde el devengo se produzca en el interior de la Comunidad.

- Cuando el importe del Impuesto deducible se exprese en moneda extranjera, la conversión en moneda nacional se efectuaría con arreglo al tipo medio correspondiente al período de declaración.

- En las declaraciones efectuadas por los sujetos pasivos que reflejen un volumen de operaciones por una cuantía superior a 35.000 ECUS se deberá indicar el importe total del IVA repercutido y soportado en las operaciones efectuadas por sujetos pasivos de otros Estados miembros.

Ver : ALEMANY (1987, 11), CORONA (1989, 46 y ss) y RODRIGUEZ MORENO (1988b, 2813).

1.9.2.2.- CONVERGENCIA DE TIPOS IMPOSITIVOS¹⁶⁶

El objetivo de esta Propuesta de Directiva era impedir que aumentasen las divergencias existentes en cuanto al número y nivel de los tipos impositivos del IVA que los Estados comunitarios aplicaban, así como permitir la convergencia hacia el número y el nivel de tipos propuestos por la Comisión. Así, las disposiciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, que recoge la propuesta, son las siguientes:

a) “*Statu quo*”: hasta la adopción de las disposiciones relativas a los tipos impositivos y al número de tipos que deberán aplicarse en la Comunidad, con vistas a suprimir las desgravaciones a la exportación y los gravámenes a la importación en los intercambios entre los Estados miembros, éstos deberán abstenerse de modificar el número y los tipos impositivos que se apliquen en la fecha de adopción de estos criterios comunitarios.

b) *Convergencia facultativa con respecto al número de tipos impositivos*: los Estados miembros que apliquen:

- tres o más tipos de gravamen podrán reducir este número a dos, a saber, un tipo normal y otro reducido.

- Un solo tipo impositivo, podrán aumentar ese número a dos, a saber, uno reducido y otro normal.

c) *Convergencia facultativa con respecto al nivel de los tipos impositivos*: los Estados podrán:

- modificar los tipos reducido y normal siempre que éstos se aproximen o se hallen dentro de los siguientes límites: para los tipos reducidos entre un 4 y un 9 por 100; y para los tipos normales entre un 14 y un 20 por 100.

- Reducir o suprimir sus tipos de gravamen incrementados.

¹⁶⁶ Un análisis detallado del contenido de esta propuesta puede encontrarse en: ALBI (1988), CORONA (1990, 43 y ss) y LEE, PEARSON y SMITH (1988).

Como puede observarse, los fines y el contenido de esta Propuesta son muy similares a los que recogía la Propuesta de Standstill, presentada por la Comisión al Consejo en Noviembre de 1985, y posteriormente modificada en Enero de 1987. Por ello se establece, en la Exposición de Motivos, que esta nueva Propuesta viene a sustituir a aquella, que deja ya de tener validez.

1.9.2.3.- APROXIMACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA

La Propuesta de la Comisión determina el número y el nivel de los tipos de gravamen del IVA que deberían aplicarse en los Estados miembros, así como las operaciones que deberían someterse a cada uno de ellos¹⁶⁷.

Por lo que respecta al **número de tipos**, la Comisión partía de la situación entonces existente; en 10 de los 12 Estados miembros se aplicaba más de un tipo de gravamen. Aunque en teoría un régimen de IVA con un tipo único sería óptimo desde el punto de vista técnico y de administración del Impuesto, por su sencillez y eficiencia, su adopción en la práctica supondría graves problemas para la práctica totalidad de los Estados miembros, por lo que no parecía aceptable a nivel comunitario. Por otro lado, existía también el convencimiento de que un sistema de tres tipos provocaría graves inconvenientes, tanto para la Administración como para los contribuyentes. Además, hay que tener en cuenta, que el tipo incrementado, en aquellos países que lo utilizaban, se aplicaba sobre una proporción pequeña de la base imponible (sobre un 10 por 100), por lo que su desaparición no generaría problemas serios desde el punto de vista presupuestario. Además, el campo de aplicación del tipo incrementado no era homogéneo, por lo que sería muy difícil establecer la lista común de bienes y servicios que estarían sujetos a este tipo. Por todo ello la Comisión optó por aplicar un sistema de doble tipo: uno normal y otro reducido.

A la hora de determinar el **nivel de los tipos de gravamen** (normal y reducido) la Comisión mantuvo el sistema empleado ya en el Libro Blanco, que consistía en la fijación de una horquilla de variación para cada tipo, de manera que se dejaba una cierta flexibilidad a los Estados para que éstos fijasen la cuantía exacta del tipo, siempre y cuando se mantuviese dentro de los límites preestablecidos. Ahora bien, la amplitud de la horquilla

¹⁶⁷ El contenido de estas propuestas es analizado en MARTÍNEZ (1987).

debía ser tal, que impidiese que se produjesen efectos distorsionadores en el comercio intracomunitario.

En cuanto al *tipo normal*, la Comisión fijaba una banda de variación del 14 al 20 por 100. Y esto por dos motivos:

- en primer lugar, porque se consideraba que con un margen de seis puntos las diferencias de precios debidas a motivos fiscales no serían representativas
- y en segundo lugar, porque ocho de los doce Estados miembros tenían su tipo normal dentro de esos límites, de manera que sólo cuatro países debían modificarlos, bien aumentándolos (España y Luxemburgo), bien disminuyéndolos (Irlanda y Dinamarca).

Por último destacar, que las Propuestas de la Comunidad ampliaban en un punto la banda de fluctuación que en su día fijó el Libro Blanco (14 - 19 por 100).

Por lo que se refiere al *tipo reducido*, se proponía un intervalo del 4 al 9 por 100. Aunque los tipos impositivos reducidos vigentes en esos momentos en los Estados miembros oscilaban entre el 0 y el 10 por 100, la Comisión consideró oportuno fijar una banda del 4 al 9 por 100, ya que los tipos más bajos se aplicaban únicamente a operaciones muy limitadas, sobre un número muy pequeño de productos¹⁶⁸. La Comisión aconsejaba también, gravar a este tipo los bienes y servicios de carácter cultural, y recomendaba a los Estados que estableciesen unos tipos impositivos reducidos dentro de la mitad inferior de la banda propuesta, es decir, entre el 4 y el 6 por 100¹⁶⁹.

Al mismo tiempo, y dado el alto grado de homogeneidad existente entre los Estados miembros en cuanto al ámbito de aplicación del tipo reducido, la Propuesta establece la siguiente **lista de bienes y servicios** que deberán gravarse a este tipo:

- productos alimenticios (excluyendo las bebidas alcohólicas)
- productos energéticos para la calefacción y el alumbrado
- productos farmacéuticos

¹⁶⁸ No obstante, no hay que olvidar que dos países: Irlanda y el Reino Unido aplican el tipo cero a la mayor parte de operaciones incluidas en la lista de bienes y servicios sujetos a tipo reducido.

¹⁶⁹ Aunque la Comisión consideró que un margen de fluctuación para los tipos normal y reducido, de 6 y 5 puntos respectivamente, no provocarían distorsiones en los intercambios intracomunitarios, hay que señalar que algunos Estados consideraron que estos márgenes eran excesivos, y que como consecuencia de ello se iban a producir importantes desviaciones en las corrientes comerciales entre Estados fronterizos situados en el límite contrario de la banda. Ver JORGE (1987, 370).

No obstante, nosotros consideramos que dado que lo que la Comisión propone es una banda de fluctuación (y no un tipo fijo), cada Estado podrá, teniendo en cuenta sus circunstancias concretas, fijar el tipo que considere más oportuno.

- libros, revistas y periódicos
- suministro de agua
- transporte de personas

Por su parte, el tipo normal se aplicaría a los bienes y servicios distintos de los enumerados anteriormente.

En el cuadro 9 se observa la diversidad de tipos aplicados sobre un mismo producto en la Unión Europea, y de ahí la necesidad de determinar a qué bienes se debe aplicar cada tipo.

Por último, y antes de terminar, vamos a referirnos brevemente a la aplicación del **tipo cero**. Algunos países de la Comunidad, como Irlanda y el Reino Unido aplican un tipo cero a determinados artículos, por motivos de política social. La Comunidad se ha mostrado, en reiteradas ocasiones, contraria a esta medida, por considerarla poco eficiente frente a la posibilidad de utilizar transferencias directas a los grupos sociales beneficiarios. Por ello, siempre ha considerado la aplicación de estos tipos como una medida temporal, que debía desaparecer a medida que se progresara en la consecución del Mercado Interior Único; y así lo recogen la Segunda y la Sexta Directivas del Consejo en materia del IVA. Pues bien, en esta última Propuesta de Directiva se contempla la desaparición de los tipos cero, aunque se acepta que se mantengan transitoriamente en ciertos países, siempre que se justifique su necesidad en base a estudios detallados, ya que su aplicación perjudica, tanto al país que los aplica, como al resto de Estados comunitarios¹⁷⁰.

¹⁷⁰ La aplicación del tipo cero perjudica al país que los utiliza, ya que, para obtener una determinada recaudación por IVA con un sistema de dos tipos, en el que el tipo reducido sea un tipo cero, obliga a ese Estado a elevar notablemente su tipo normal, con el peligro de situarse fuera de la banda fijada. Pero por otro lado, también perjudica al resto de países comunitarios, en la medida en que a los mismos productos a los que el otro Estado exime de gravamen, ellos están aplicando un tipo impositivo de al menos el 4 por 100, con la desventaja competitiva que ello supone para estos Estados.

Cuadro 9: Tipo impositivo aplicado por los Estados miembros sobre ciertos bienes

	Productos alimentarios	Productos del petróleo	Libros	Periódicos y revistas
Bélgica	6	17	6	6
Dinamarca	22	22	22	22
Alemania	7	14	7	7
España	6	6-12	6	12
Francia	5,5	18,6	5,5	2,1
Irlanda	0	10	0	10
Italia	4-9	9-19	4	9
Luxemburgo	6	6	0	12
Países Bajos	6	20	6	6
Reino Unido	0	0	0	0
<i>Fuente: WITTENBERG (1990, 282)</i>				

1.9.2.4.- EL MECANISMO DE COMPENSACIÓN

La necesidad de establecer un sistema de compensación en el Impuesto sobre el Valor Añadido se deriva de la Propuesta de Directiva sobre abolición de las fronteras fiscales, en la que, como hemos visto, se establece que las operaciones entre Estados miembros deben ser tratadas, fiscalmente, igual que las operaciones internas. Esto suponía la aplicación del principio de tributación en origen. Como los flujos comerciales entre los Estados miembros no están equilibrados, y como los tipos impositivos no son iguales en todos los países comunitarios, y dado que el IVA es un impuesto sobre el consumo, se hacía necesario crear un sistema de compensación que permitiese al país importador recibir el IVA que sus sujetos pasivos se habían deducido en él pero que, sin embargo, había sido ingresado en las arcas de la Hacienda del Estado exportador.

La Comisión presentó junto con las Propuestas de Directivas Cockfield, un Documento de Trabajo sobre el sistema de compensación financiera entre Estados, pero que, a diferencia del sistema propuesto por el Libro Blanco, que como vimos funcionaba en base a flujos bilaterales entre los Estados miembros, operaría a través de una Cuenta Central controlada por la Comisión.

Según el sistema propuesto, cada Estado debería comunicar y, en su caso, hacer efectivo, mensualmente, el saldo deudor o acreedor con el conjunto de los otros Estados miembros. Dicho saldo se calcularía por los Estados en base a los datos que figurasen en las declaraciones periódicas presentadas por los sujetos pasivos establecidos en el mismo. Según este sistema, los países exportadores netos ingresarían fondos en dicha cuenta central, mientras que los países importadores netos recibirían fondos de ella.

El Documento de Trabajo prevé también, la existencia de unos mecanismos de control y comprobación que garantizasen un mejor funcionamiento del sistema de compensación propuesto.

No obstante, no vamos a profundizar aquí más en el funcionamiento de este sistema de compensación propuesto por la Comisión, pues éste es analizado con bastante detalle en otra parte de nuestro trabajo.

1.9.3.- Valoración de las Propuestas Cockfield

Tal y como se pone de manifiesto en la Comunicación Global al Consejo, la Comisión¹⁷¹, al formular las propuestas anteriormente comentadas, tuvo siempre bien presente la necesidad de minimizar los problemas presupuestarios para el mayor número de Estados miembros. La Comisión además, efectuó una valoración global aproximada de los posibles **efectos de estas propuestas**. Es importante señalar, no obstante, que las estimaciones realizadas se basaron en cálculos que no tuvieron en cuenta los efectos de los cambios que pudiera experimentar la demanda como resultado de la modificación de los impuestos y de los precios (efectos elasticidad). Si se hubiesen tenido en cuenta, entonces se habrían reducido las ganancias o las pérdidas presupuestarias inicialmente calculadas. Por ello hay que tomar con mucha cautela los resultados obtenidos por la Comisión, que en cualquier caso deberán ser complementados con los alcanzados en otros trabajos más profundos y específicos que deberán realizar las Administraciones nacionales de los distintos Estados miembros. Teniendo en cuenta estas consideraciones, las conclusiones de la Comisión son las siguientes:

¹⁷¹ COM (87) 320 final, pp. 22 y 23.

- parece probable que tres Estados (Bélgica, Italia y Países Bajos) conservarían el mismo nivel de ingresos fiscales.

- Un Estado miembro (Francia) sufriría una ligera pérdida recaudatoria.

- Tres países comunitarios (Alemania, Reino Unido y Grecia) obtendrían un aumento poco importante o moderado de sus ingresos presupuestarios¹⁷².

- Dos Estados miembros (Irlanda y Dinamarca) sufrirían importantes pérdidas recaudatorias.

- Y tres países (Luxemburgo, España y Portugal) obtendrían importantes aumentos de sus ingresos fiscales¹⁷³.

No olvidemos, sin embargo, que para la aprobación de cualquier norma en el ámbito de la fiscalidad es necesario el voto unánime de todos los Estados miembros. Las conclusiones de la Comisión ponían ya de manifiesto las dificultades que existirían en la práctica para la aprobación de las Propuestas Cockfield.

La **reacción** inicial de los distintos **Estados miembros** frente al conjunto de medidas propuestas por la Comisión **fue**, en general, **muy negativa**, como lo refleja el hecho de que las autoridades económicas de algunos países manifestaran públicamente su rechazo y su intención de vetar la aprobación de dichas propuestas¹⁷⁴.

Así, la Primera Ministra británica declaró ante la Cámara de los Comunes que las posibilidades de que se aprobaran dichas propuestas eran "totalmente despreciables" y que "no solamente nosotros, sino también cierto número de otros países miembros votarán en contra de lo que ha propuesto Lord Cockfield".

Por su parte, el Ministro de Finanzas irlandés afirmó también, que Irlanda vetaría dichas proposiciones, tal y como estaban redactadas.

La actitud del Gobierno griego también fue contraria a las propuestas de la Comisión, ya que, dada la difícil situación que atravesaba su economía (con altos déficits internos y una inflación de dos dígitos) el Gobierno no quería renunciar a utilizar la Política Fiscal como instrumento para superar sus problemas económicos.

¹⁷² Un análisis más detallado de los efectos en el Reino Unido de las medidas propuestas en el "Paquete Cockfield" puede verse en PEARSON y SMITH (1988).

¹⁷³ Los efectos de la aprobación de las propuestas de Agosto de 1987 para España pueden verse en: CAYO, FALCON Y TELLA y HUCHA (1990, 401 y 402).

¹⁷⁴ Ver BUCKETT (1990), GORDON (1988) y OCDE (1988, 3).

Un análisis de la postura adoptada por cada país puede verse en RODRÍGUEZ MORENO (1988a).

Tampoco hubo una actitud a favor de las medidas de la Comisión en Dinamarca, ya que según los cálculos iniciales, la pérdida de ingresos tributarios que se derivaría de la aplicación de las propuestas alcanzaría en este país el 4,5 por 100 de su Producto Nacional Bruto.

Por su parte, la postura luxemburguesa también fue radicalmente contraria a las propuestas, ya que Luxemburgo se beneficiaba de un gran tráfico fronterizo procedente de Estados miembros vecinos (Bélgica, Francia, Países Bajos, Alemania) gracias a sus tipos impositivos más bajos.

La puesta en práctica de las medidas incluidas en el Paquete Cockfield suponía para los Estados miembros no sólo pérdidas recaudatorias, sino también una importante y rápida pérdida de su soberanía tributaria. Esto explica que los Estados planteasen numerosos inconvenientes, y se mostrasen, en general, muy reticentes a su aprobación.

Por su parte, el Parlamento Europeo, antes de elaborar su informe sobre las medidas del "Paquete Cockfield", quiso conocer la opinión sobre dichas propuestas de varias organizaciones que representaran a las empresas, industrias, sindicatos y consumidores europeos. Para ello convocó varias reuniones a las que invitó a asistir a diversas instituciones. Una de las organizaciones consultadas fue la **UNICE** ("Union des Confédérations de l'Industrie et des Employeurs d'Europe")¹⁷⁵. Ésta puso de manifiesto que, aunque estaban de acuerdo con el objetivo final perseguido: la eliminación de las fronteras fiscales, estaban preocupados por los medios que se iban a utilizar para alcanzarlo. Así, en relación con las bandas de fluctuación de los tipos impositivos cuestionaron si éstas eran suficientemente estrechas como para evitar las distorsiones en el comercio intracomunitario. Con respecto al mecanismo de compensación, señalaron que su funcionamiento acarreaba numerosos problemas, por lo que veían muy difícil que el sistema, tal y como había sido propuesto por la Comisión, se aplicase en la práctica.

Por otro lado, hay que destacar, también, las conclusiones a las que llegaron los Informes presentados por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial, del Parlamento Europeo, en relación con las Propuestas de Agosto de 1987¹⁷⁶.

Así, la **Ponencia PATTERSON**¹⁷⁷, sobre la Comunicación General de la Comisión¹⁷⁸, en relación con la abolición de las fronteras fiscales y la armonización de la

¹⁷⁵ BIJL (1989).

¹⁷⁶ Un resumen de las conclusiones de estos Informes puede verse también en TERRA (1994b).

imposición indirecta, recogía entre sus conclusiones la siguiente¹⁷⁹: si bien era indispensable la aproximación previa de los tipos impositivos, ésta no debía ser necesariamente tan amplia como propuso la Comisión. Así, sería suficiente con aplicar un tipo reducido máximo del 9 por 100, un tipo normal mínimo del 14 o 16 por 100, al mismo tiempo que se permitiese a los Estados miembros elegir un tipo cero, si así lo deseasen. Esta propuesta no era partidaria, por lo tanto, de aplicar bandas u horquillas de fluctuación para los tipos impositivos, como proponía Lord Cockfield. Hay que destacar, sin embargo, que la fijación únicamente de un tope máximo para el tipo reducido puede tener efectos recaudatorios negativos para los Estados miembros, si como consecuencia de la política competitiva, y con el fin de hacer sus productos más atractivos, éstos optan por disminuir el nivel de sus tipos reducidos. Esto puede llevar, a su vez, a un proceso de bajadas continuas de los tipos impositivos nada beneficiosas para los Estados miembros. Este Informe permitía también, la aplicación de tipos ceros, con los inconvenientes, desde el punto de vista de la competencia entre países, que ello podía suponer.

Por su parte, la **Ponencia METTEN**¹⁸⁰, sobre las propuestas de armonización de los tipos de gravamen del IVA, aceptaba el esquema de dos tipos impositivos propuesto por la Comisión, si bien difería con ésta en los siguientes puntos¹⁸¹:

- aceptación del tipo impositivo cero, que no se admitía en las Propuestas de la Comisión.
- La aplicación de un tipo reducido, que podría oscilar entre el 0 y el 6 por 100, y de un tipo normal que podría situarse entre el 16 y el 22 por 100.
- Asimismo se proponía incluir entre los bienes sujetos al tipo reducido: el vestido y el calzado infantil, los servicios culturales y los servicios que utilizasen intensivamente mano de obra.
- Reclasificación de los productos energéticos, a los que se aplicaría el tipo impositivo normal, con el fin de proseguir la política centrada en el ahorro energético.

¹⁷⁷ PARLAMENTO EUROPEO (1989).

¹⁷⁸ COM (87) 320 final. Para un estudio más detallado del contenido de esta Comunicación remitimos al epígrafe anterior de nuestro trabajo.

¹⁷⁹ COM (87) 320 final, Conclusión nº 7, p. 30.

¹⁸⁰ PARLAMENTO EUROPEO (1988c).

¹⁸¹ PARLAMENTO EUROPEO (1988c, 20).

Esta propuesta del Parlamento mantiene el esquema de doble tipo y bandas de fluctuación establecidas por la Comisión, si bien hay que destacar, que respecto al tipo reducido amplía el margen de variación (a 6 puntos), al mismo tiempo que reduce los topes, tanto el máximo como el mínimo. Lo mismo puede decirse respecto del tipo normal, si bien en este caso se elevan los límites (máximo y mínimo); 16-22 frente al 14-19 que proponía la Comisión.

Por último, podemos destacar la **Ponencia DE GUTCH**¹⁸² sobre las propuestas de abolición de las fronteras fiscales y de establecimiento de un sistema de compensación para las ventas intracomunitarias. En relación con éste último, DE GUTCH se mostraba partidario de aplicar un sistema "multilateral" como el planteado por la Comisión, si bien proponía que algunas operaciones quedasen fuera del mecanismo de compensación, pues su inclusión plantearía numerosos problemas. Por otro lado, prevé que los Estados miembros tengan que conceder obligatoriamente el derecho a la imposición de las operaciones exentas a petición de los sujetos pasivos, eliminando así la potestad otorgada previamente a los Estados de concederlo o no, según su voluntad. También se planteaba la necesidad de homogeneizar los requisitos formales exigidos en cada Estado (en relación, por ejemplo, con los plazos de las declaraciones), lo que a su vez facilitaría el funcionamiento del futuro mecanismo de compensación.

Como hemos visto, las Propuestas presentadas por Arthur Cockfield, fueron recibidas con gran hostilidad por los Estados miembros, que pese al compromiso adquirido en la ratificación del Acta Única Europea, planteaban numerosas dudas sobre la forma adecuada de llevar a cabo la armonización fiscal en la Comunidad.

La falta de una decisión política previa sobre la necesidad o no de la armonización fiscal en un contexto de abolición de fronteras fiscales, e incluso sobre la posibilidad de sustituir la supresión de las fronteras por la mera simplificación de los trámites y controles fronterizos, motivó la paralización de los trabajos a nivel técnico durante el primer semestre de 1988¹⁸³. Era necesario, por tanto, adoptar una decisión política sobre las pautas de armonización de la fiscalidad indirecta.

¹⁸² PARLAMENTO EUROPEO (1988a) y PARLAMENTO EUROPEO (1988b).

¹⁸³ Ver RODRIGUEZ MORENO (1989).

Con este fin, Lord Cockfield sometió a los Ministros de Finanzas, en el ECOFIN¹⁸⁴ informal de Creta, un repertorio de cuestiones en relación con los aspectos políticos de la armonización del IVA, examinando las tesis de la Comisión favorables a la armonización, frente a las mantenidas por algunos Estados. Así, el Reino Unido se mostraba partidario de suprimir progresivamente los controles fronterizos sin aproximación previa de los tipos impositivos, que serían fijados por el libre juego de las fuerzas del mercado. Por su parte, el Primer Ministro francés, M. Rocard, se mostraba más favorable a la armonización de la fiscalidad directa que de la indirecta¹⁸⁵, al tiempo que proponía una moratoria de dos años en la armonización del IVA.

Por su parte, la Comisión se ofreció a entablar contactos bilaterales con los Estados miembros, con el fin de introducir en sus propuestas las modificaciones necesarias para lograr la unanimidad precisa para su aprobación. Como resultado de estos contactos, Lord Cockfield presentó al ECOFIN de Diciembre de 1988 un informe en el que se señalaban los problemas existentes con el sistema de compensación y en el que recomendaba fórmulas para la tramitación de las propuestas pendientes de aprobación por el Consejo.

Por último mencionar que el Consejo Europeo celebrado en Rodas, el 2 de Diciembre de 1988, incluyó entre sus conclusiones una declaración relativa a la armonización de la imposición indirecta, en la que deseaba que los contactos mantenidos por la Comisión con los Estados miembros permitiesen el acercamiento de las distintas posturas, y solicitaba al ECOFIN que acelerase los trabajos para que las disposiciones para el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interior, pudieran adoptarse según el calendario previsto.

¹⁸⁴ Sobre el estudio de las Propuestas Cockfield en diferentes reuniones del Consejo ECOFIN celebradas durante 1987 ver RODRÍGUEZ MORENO (1988a).

¹⁸⁵ La razón es que consideraba que en aquellos momentos existía una mayor resistencia de la opinión pública frente a los impuestos directos que frente a los indirectos, por lo que los presupuestos de los Estados debían financiarse en base a éstos últimos; por ello los Estados no debían perder su poder de decisión en la materia como consecuencia del proceso de armonización fiscal.

Por su parte, la Comisión rechazó la moratoria de dos años solicitada para la armonización del IVA, puesto que, según ésta, su aceptación hubiese puesto en peligro la consecución de los objetivos previstos para 1992.

En resumen, la Comisión presentó, en Agosto de 1987, un conjunto de medidas, conocidas como "Propuestas Cockfield" con el fin de conseguir una mayor aproximación de los impuestos indirectos, que permitiese, en Diciembre de 1992, la supresión de las fronteras fiscales, con vistas a la creación de un Gran Mercado Interior en la Comunidad Económica Europea. El paquete de medidas, que se basaba en las recogidas en la Tercera Parte del Libro Blanco de la Comisión, estaba compuesto, en relación con el IVA, por una Comunicación General al Consejo, tres propuestas de Directiva (proponiendo la sustitución del sistema de tributación en destino por un sistema de imposición en origen y la aproximación de los tipos impositivos) y un Documento de Trabajo (relativo al funcionamiento del sistema de compensación que se establecería tras la abolición de las fronteras fiscales).

Las propuestas, que fueron recibidas de forma bastante negativa por la mayoría de los Estados miembros, que además, de forma unánime, mostraban sus dudas sobre el funcionamiento del sistema de compensación, fueron sometidas en múltiples ocasiones al Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) durante los años 1987 y 1988, sin resultados positivos. La Comisión, vistas las escasas posibilidades de lograr avances en el proceso de armonización fiscal, a partir de esas propuestas, admitió la posibilidad de flexibilizarlas, introduciendo las modificaciones necesarias para lograr, entre los Estados miembros, la unanimidad requerida para su aprobación.

1.10.- LAS PROPUESTAS DEL PLAN SCRIVENER

En el epígrafe anterior hemos analizado con detalle el contenido de las Propuestas presentadas por Lord Cockfield, con el fin de conseguir una mayor aproximación de los impuestos indirectos, que permitiese, en Enero de 1993, la supresión de las fronteras fiscales entre los Estados miembros de la Comunidad, con vistas a la consecución de un Gran Mercado Interior Único Europeo.

Teniendo en cuenta las objeciones planteadas por los Estados miembros, la Comisión presentó, en Mayo de 1989, una nueva comunicación al Consejo y al Parlamento

Europeo¹⁸⁶, con el objetivo fundamental de flexibilizar¹⁸⁷ el contenido de las propuestas de Agosto de 1987, desbloqueando así el proceso de armonización de los impuestos indirectos que se venía llevando a cabo en el seno de la Comunidad Económica Europea¹⁸⁸. Estas nuevas propuestas de la Comisión, de 1989, son también conocidas como "**Propuestas Scrivener**"¹⁸⁹, por ser precisamente la Sra. Scrivener (la entonces Comisaria encargada de fiscalidad) la que da lugar a estas orientaciones.

Tal y como se recoge en la Comunicación de la Comisión¹⁹⁰, las dos grandes líneas que debían seguir todas las acciones de la Comunidad, en relación con la armonización de los impuestos indirectos, eran las siguientes:

- aproximación de los tipos impositivos aplicables en el IVA y en los impuestos especiales, y
- supresión de las fronteras fiscales, incompatibles con un verdadero mercado único.

Se observa, por lo tanto, cómo se siguen manteniendo los dos principios básicos contenidos ya en el Libro Blanco y en las Propuestas de 1987¹⁹¹. Los desacuerdos, sin embargo, se localizaban en la determinación del método a seguir para alcanzar los objetivos antes enumerados, de ahí que la Comisión acceda a flexibilizar sus propuestas iniciales, con el propósito de encontrar las soluciones adecuadas a los problemas planteados, que impedían el acuerdo del Consejo.

¹⁸⁶COM (89) 260 final.

¹⁸⁷ La reunión del Consejo de Finanzas de Creta, celebrada en Septiembre de 1988, ya pidió a la Comisión que introdujese una mayor flexibilidad en las propuestas iniciales previstas sobre la armonización de la fiscalidad indirecta.

Este carácter flexibilizador es reconocido incluso por la propia Comisión en el punto número 4, p. 2 de su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo [COM (89) 260 final].

¹⁸⁸ La Propuesta de la Comisión fue en general bien recibida, en la medida en que ésta intentaba superar las enormes discrepancias que surgieron entre los Estados miembros a raíz de la presentación de las propuestas de 1987. Así, por ejemplo, la UNICE valoró positivamente esta iniciativa de la Comisión y le expresó su apoyo en una breve declaración presentada el 7 de Junio de 1989. Ver UNICE (1989).

¹⁸⁹ Un resumen del contenido global de las Propuestas Scrivener puede encontrarse en: BUCKETT (1990, 11 y ss), CORONA y VALERA (1989, 53 y ss), ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA (1990) y MONTAGNIER (1991, 112 y ss).

Un análisis crítico de las mismas puede encontrarse a lo largo de las opiniones vertidas por muchos de los representantes de los Estados miembros en FÉDÉRATION INTERNATIONALE POUR LE DROIT EUROPÉEN (1990).

¹⁹⁰ COM (89) 260 final, punto número 2, p. 1.

¹⁹¹ Aunque algunos autores consideran estas nuevas orientaciones como una nueva propuesta de la Comisión (en este sentido ver CORONA y VARELA (1989, 53-62)), nosotros consideramos que su objetivo principal no es el de eliminar definitivamente las Propuestas de 1987, sino que lo que pretenden es flexibilizar, en lo necesario, su contenido, con el fin de facilitar la supresión de las fronteras fiscales en Enero de 1993.

Para ello se prevé el establecimiento de un período transitorio, hasta finales de 1992, en el cual se debía intentar aproximar al máximo los impuestos indirectos. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se planteaba un doble enfoque:

- Por un lado, una nueva fórmula en lo que respecta a la aproximación de los tipos impositivos.

- Por otro lado, el mantenimiento del principio de tributación en origen, pero complementado con la aplicación de un nuevo mecanismo de compensación ahora, de carácter macroeconómico. Se establece además un trato diferenciado para determinadas operaciones, con el fin de facilitar el funcionamiento de este sistema de redistribución¹⁹².

Vamos a analizar a continuación, con más detalle, el contenido de la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, en lo relativo al régimen transitorio, la aproximación de los tipos de gravamen del Impuesto y el mecanismo de compensación.

1.10.1.- El período transitorio¹⁹³

Frente a las propuestas iniciales de 1987, en las que no se preveía la existencia de ningún período transitorio, la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento de 1989, sí señalaba la necesidad de poner en marcha, a nivel comunitario, una fase transitoria que permitiese a los Estados miembros llevar a cabo, de manera progresiva, las adaptaciones previas precisas. De lo que se trataba, en definitiva, era de intentar evitar las distorsiones que, tanto para los agentes económicos como para las políticas económicas nacionales, podía suponer el paso abrupto, el 1 de Enero de 1993, de la situación existente en esos momentos al nuevo sistema sin fronteras interiores.

Con esta medida la Comisión lo que pretendía era dejar un tiempo para que las Administraciones nacionales llevasen a cabo las adaptaciones que considerasen necesarias, teniendo en cuenta su situación específica, para que pudiesen entrar en vigor, a partir del 1 de Enero de 1993, las reformas previstas.

¹⁹² Así lo señaló la Comisaria Europea de fiscalidad, la Sra. Scrivener, en el discurso que pronunció el 5 de Junio de 1989, en un encuentro organizado en París por *Corporate* sobre "La fiscalidad y las empresas a nivel europeo". Un resumen del contenido de ese discurso puede encontrarse en ENSEÑAT de CARLOS (1989).

¹⁹³ COM (89) 260 final, puntos 4 a 6, pp. 2-3.

No obstante, tal y como destaca la Comisión en su Propuesta, este período transitorio debía ir acompañado del compromiso por parte de los Estados miembros en favor de la realización del Mercado Interior en el campo de la fiscalidad indirecta, especialmente en relación con la aproximación de los tipos impositivos desde ese momento hasta finales de 1992.

Asimismo, se proponía la simplificación del procedimiento de tránsito comunitario (suprimiendo la nota de paso) y el aumento progresivo de las franquicias IVA para viajeros (éstas debían cuadruplicarse en valor, pasando de 400 a 1600 ECUs). Dichas franquicias deberían desaparecer a partir de 1993.

1.10.2.- Aproximación de los tipos impositivos

Las Propuestas Cockfield, de 1987, se basaban, en relación con la aproximación de los tipos de gravamen del IVA, en la aplicación de dos tipos impositivos: uno normal y otro reducido. Asimismo, se establecían los intervalos dentro de los cuales éstos deberían situarse. Así, para el tipo impositivo normal se fijaba una banda de fluctuación del 14 al 20 por 100, mientras que el tipo reducido podría oscilar entre el 4 y el 9 por 100.

Esta propuesta de la Comisión constituyó la base de las discusiones habidas en el Consejo y en el Parlamento Europeo. La polémica se centró en tres cuestiones:

- la amplitud de las horquillas, considerada excesiva y con el riesgo de provocar distorsiones en la competencia, sobre todo respecto al tipo normal
- los productos que debían someterse al tipo reducido del Impuesto, y
- los productos sujetos al tipo cero.

Vamos a ver el contenido de las Propuestas Scrivener en cada uno de estos tres aspectos polémicos.

a) **El tipo normal:** la Comisión proponía la sustitución de la horquilla del 14 al 20 por 100, por la adopción de un tipo mínimo, aplicable a partir del 1 de Enero de 1993, cuya cuantía no estaba todavía fijada, eliminando el límite máximo¹⁹⁴. Cada Estado debía elegir un tipo

¹⁹⁴ Un nuevo problema que se le planteaba a la Comisión en esos momentos era el de determinar el nivel de ese tipo mínimo. Aunque la Sra. Scrivener propuso en un principio que fuese del 15 por 100 (ver LE SOIR

al menos igual al tipo mínimo, en función tanto de su propia situación presupuestaria, como de la "presión competitiva" derivada de los tipos fijados por los Estados miembros vecinos con los que mantuviese intercambios comerciales. Asimismo, la Comisión establecía que en el caso de que entre dos países limítrofes existieran grandes divergencias en los tipos adoptados en cada uno de ellos, esos Estados debían intentar llegar a un acuerdo bilateralmente, sin obligar a todos los demás Estados comunitarios a proceder a una variación de tipos.

En opinión de la Comisión "esta fórmula de tipo mínimo es así más sencilla que la del abanico de tipos, y además respeta mejor la autonomía de cada Estado miembro y la particularidad de cada situación"¹⁹⁵.

b) **El tipo reducido:** la Comisión opina que el intervalo del 4 al 9 por 100 propuesto en 1987 responde bien a las necesidades existentes, y que los esfuerzos debían centrarse en ponerse de acuerdo sobre los productos que deberían estar sujetos a este tipo impositivo reducido.

c) **El tipo cero:** en relación con éste, la Comisión señalaba que estaba dispuesta a conceder, a los Estados miembros que lo desearan, la opción de aplicarlos a un número muy limitado de bienes, dentro de los productos que se incluyen en el ámbito del tipo impositivo reducido, y siempre que no se provocaran distorsiones de la competencia para los demás Estados miembros.

1.10.3.- Las operaciones diferenciadas

Como ya hemos comentado anteriormente, las propuestas de la Comisión de 1987 fueron objeto de importantes críticas por parte de los Estados miembros. Estas objeciones se centraron fundamentalmente en dos aspectos:

(1989)) la negativa alemana a aumentar en un punto su tipo normal (que era del 14 por 100) hicieron que la fijación del tipo normal mínimo quedase pendiente de las posteriores negociaciones entre los Estados miembros.

¹⁹⁵ COM (89) 260 final, punto 8, p. 4.

- la escasa viabilidad del procedimiento de compensación, y
- las diferencias de tipos impositivos, que seguían siendo excesivas entre algunos Estados miembros, y que podían provocar distorsiones en las condiciones de competencia. Esto afectaría de manera muy especial a las compras realizadas por consumidores finales, o por entidades no sujetas o exentas del Impuesto que, al no poder deducirse el IVA soportado en el otro Estado miembro, tenderían a realizar sus adquisiciones intracomunitarias (cuando se aplicase el principio de tributación en origen) en aquellos países comunitarios que tuviesen unos tipos impositivos menores.

Con el fin de solucionar estos inconvenientes, la Comisión establecía, como novedad, el trato diferenciado de determinadas operaciones intracomunitarias, a las que se les aplicaría el principio de tributación en destino y que además, quedaban excluidas del sistema de compensación, que únicamente se aplicaría al resto de supuestos.

Las operaciones que según la Comisión deberían recibir un tratamiento diferenciado son las siguientes:

a) *Las ventas por correspondencia*: si el IVA se aplicase a estas operaciones en función del principio de tributación en origen, las empresas que se dedican a la venta por correspondencia tenderían a localizarse en el país donde los tipos impositivos del IVA fuesen menores. Por ello la Comisión proponía que estas ventas se gravasen en el Estado de destino de las mismas.

b) *Las ventas de vehículos de turismo*: en relación con éstas, la Comisión opinaba que se trataba de un sector muy sensible a las diferencias de tipos impositivos, y por ello proponía que, para que se cobrase el IVA en el país del adquirente, debía considerarse que el Impuesto se devengaba en el lugar en el que se llevase a cabo la matriculación del vehículo.

c) *Las ventas a entidades o personas no sujetas o exentas del Impuesto*: estos sujetos, al no poder deducirse el IVA soportado, tenderían a realizar sus compras en aquellos Estados de tipos menos elevados, con las consiguientes distorsiones que ello podía

Un comentario sobre las ventajas de este sistema respecto al de las Propuestas Cockfield puede verse en VEGA (1991a, 262).

suponer en el normal funcionamiento del Mercado Interior. Por ello la Comisión proponía en su Documento, que estas operaciones se gravasen según las condiciones del país de destino de los bienes, bien a través de un procedimiento de autoliquidación en el país de establecimiento del agente económico, bien creando un impuesto diferencial que cubriese la diferencia entre el IVA satisfecho en la compra y el que se devengaría sobre los mismos bienes y servicios en el país de destino.

d) *Operaciones realizadas entre empresas de un mismo grupo ubicadas en países diferentes*: la propuesta de la Comisión consistía en que no se aplicase el IVA a estas operaciones, difiriéndose el pago del Impuesto al momento de la adquisición del bien o servicio por parte de un tercero¹⁹⁶.

Pero además, como estas operaciones eran las que planteaban mayores problemas a la hora de aplicar el mecanismo de compensación, la Comisión propone igualmente que queden excluidas de este sistema, aplicándose éste último solamente sobre el resto de las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos.

Hay que tener en cuenta además, que las operaciones a las que nos hemos referido anteriormente, representaban un alto porcentaje del total de transacciones intracomunitarias¹⁹⁷. De ahí que algunos autores¹⁹⁸ considerasen que el nuevo sistema de compensación propuesto por la Comisión en Mayo de 1989 tendría un carácter residual.

1.10.4.- El sistema de compensación financiera

Pero además de excluir estas operaciones del sistema de compensación, la Comisión va más allá al proponer la aplicación de un método macroeconómico para la determinación

¹⁹⁶ El artículo 4.4 de la Sexta Directiva permitía a los Estados miembros que lo desearan, y a nivel nacional, suprimir el IVA en los intercambios que se llevasen a cabo entre empresas vinculadas en el seno de un mismo grupo. La Comisión lo que propone es ampliar esta posibilidad a nivel comunitario, de manera que sobre la base de una autorización que sería concedida por los Estados miembros interesados, los intercambios entre empresas vinculadas en el seno de un grupo se llevasen a cabo sin aplicación del IVA, de forma que la imposición quedaría aplazada hasta el momento en que una de las empresas del grupo vendiera a un comprador no vinculado.

¹⁹⁷ El volumen de operaciones objeto de regímenes específicos fue cifrado por la Comisión de fiscalidad en un 30 por 100 del total de los intercambios intracomunitarios.

¹⁹⁸ CARBAJO y JORGE DOMINGO (1990, 91) y también TERRA (1994b, 96).

de la compensación a realizar entre los Estados miembros. En sus propuestas de 1987, la Comisión se decantaba por un sistema de compensación microeconómico que operaría a través de una Caja Central controlada por la Comisión.

Según este enfoque macroeconómico los saldos (deudores o acreedores) de los países se calcularían en base a las estadísticas de los intercambios comerciales entre los Estados, y no en base a las declaraciones IVA efectuadas por los sujetos pasivos, lo que supondría una simplificación de sus obligaciones formales. No obstante, para que este método funcionase correctamente, era necesario garantizar previamente la armonización de los criterios estadísticos empleados en cada país.

Como puede observarse, es quizás en relación con el mecanismo de compensación donde los cambios propuestos por la Comisión (en relación con sus propuestas de 1987) son mayores, lo cual es lógico si tenemos en cuenta que es precisamente en este ámbito donde se centraron la mayor parte de las críticas realizadas por los Estados miembros¹⁹⁹.

Por último, señalar que el Consejo ECOFIN celebrado el 19 de Junio de 1989 aprobó la creación de un Grupo ad hoc que "estudie con detalle el nuevo enfoque de la Comisión, dándose por supuesto que dicho Grupo ad hoc analizará con detalle igualmente las aportaciones presentadas ya por determinadas delegaciones o que puedan aún presentarse. El Grupo ad hoc comenzará sus trabajos a principios del mes de Julio y presentará un Informe al COREPER²⁰⁰ con vistas a la sesión del Consejo ECOFIN del día 9 de Octubre de 1989"²⁰¹.

¹⁹⁹ La Comisión, al proponer un sistema de compensación basado en un enfoque macroeconómico, lo que pretendía era solucionar algunos de los problemas que presentaba el sistema microeconómico, y que impedían el acuerdo unánime de los representantes de los Estados miembros. Esto se observa claramente si tenemos en cuenta lo que la Comisión recoge en su Documento de Trabajo de Agosto de 1987: "Tampoco un sistema basado en un enfoque estrictamente macroeconómico proporcionará un nivel aceptable de precisión ya que no se apoya en las cifras reales de los ingresos fiscales. Además, con dicho sistema sería muy difícil implantar procedimientos de inspección y comprobación fiables" [COM (87) 323 final, punto 2.24, p. 5]. Aunque en un principio la Comisión había renunciado a la aplicación de un sistema de compensación macroeconómico, ante los problemas que planteaba la implantación del mecanismo de compensación incluido en las "Propuestas Cockfield", y en aras de conseguir el acuerdo unánime de los Estados miembros, la Comisión optó por proponer, en Mayo de 1989, su aplicación.

²⁰⁰ El COREPER (Comité de Representantes Permanentes) está formado por los embajadores de los países miembros y por una representación de la Comisión; se encarga de la preparación de los Consejos de Ministros Comunitarios.

²⁰¹ ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA (1989).

Este Grupo debía, por lo tanto, examinar la posibilidad de poner en práctica el sistema de tributación en origen complementado con los mecanismos alternativos al sistema de compensación planteado inicialmente, así como analizar las diferentes propuestas para la abolición de las fronteras fiscales presentados por determinados Estados miembros (Bélgica, Francia y Reino Unido). Estas propuestas serán analizadas con más detalle en otra parte de nuestro trabajo.

1.11.- EL RÉGIMEN TRANSITORIO

1.11.1.- Antecedentes

A la vista de las últimas propuestas presentadas por la Comisión en Mayo de 1989, y de los resultados de los distintos estudios llevados a cabo por el Grupo de expertos, el Consejo ECOFIN fue diseñando, en sus reuniones mantenidas en los años siguientes²⁰², lo que hoy conocemos como Régimen Transitorio del IVA²⁰³. En los cuadros siguientes recogemos de una manera esquemática las conclusiones de cada una de dichas reuniones.

Por su parte, la Comisión de las Comunidades Europeas, en respuesta a las peticiones del Consejo, presentó, ya en el año 1990, propuestas en relación con el régimen transitorio del IVA²⁰⁴, en la que se recogían las principales orientaciones dadas por el Consejo ECOFIN. Esta propuesta, parcialmente modificada, teniendo en cuenta las observaciones realizadas por el Parlamento Europeo²⁰⁵, fue definitivamente aprobada, en forma de Directiva, por el Consejo ECOFIN celebrado el 16 de Diciembre de 1991²⁰⁶.

²⁰² Ver MONTAGNIER (1991).

²⁰³ El Consejo Europeo, teniendo en cuenta la actitud de algunos Estados miembros y la unanimidad requerida para la aprobación de cualquier medida en el ámbito de la fiscalidad, fue consciente de las dificultades reales que existían, para que se cumplieran las condiciones necesarias para la eliminación de las fronteras fiscales y la aplicación de un sistema de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias en la fecha prevista en el Acta Única Europea. Por todo ello, y una vez analizada detalladamente la situación en las reuniones celebradas durante los años 1989 y 1990, el Consejo propuso, finalmente, la aplicación de un régimen transitorio, como paso previo, que permitiese alcanzar el objetivo deseado (aplicación del principio de tributación en origen) en un futuro no muy lejano.

²⁰⁴ COM(90) 182 final.

²⁰⁵ Ver COM (91) 157 final, de 2 de Mayo de 1991 ; DOCE núm C. 131, de 22 de Mayo de 1991, pp. 3 y ss.

²⁰⁶ DIRECTIVA RÉGIMEN TRANSITORIO (1991). La Directiva incluye en uno sólo de sus Títulos, el VIII bis, toda la normativa correspondiente al Régimen Transitorio. El contenido de esta norma puede verse también, en la Revista *Gaceta Fiscal*, nº 96, Febrero de 1992, pp. 41 y ss.

1.11.2.- El Tratado de la Unión Europea

Un mes y medio después de la aprobación por el Consejo de la Directiva 91/680/CEE, los Ministros de Asuntos Exteriores y de Economía de los Doce firmaron, el 7 de Febrero de 1992, el **Tratado de la Unión Europea** (T.U.E.), más conocido como Tratado de Maastricht (por haber sido aprobado en esa ciudad holandesa)²⁰⁷. Este Tratado es la segunda gran reforma que experimentan los Tratados constitutivos de la CEE; la primera de ellas se produjo, como vimos, con el Acta Única Europea, en 1986.

El Tratado de la Unión Europea no introduce cambios significativos. Ahora bien, este Tratado tiene una influencia indirecta en el proceso de armonización fiscal, pues en él se refleja una voluntad decidida de avanzar en el campo de la integración europea. Esto, a su vez, va a favorecer, e incluso potenciar, el proceso de aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

Destacaremos por ello únicamente los dos aspectos del TUE que tienen una repercusión directa en el proceso de armonización fiscal del IVA. Por un lado, el Tratado de Maastricht mantiene la necesidad de aprobar por unanimidad las disposiciones fiscales encaminadas a la consecución del Mercado Interior²⁰⁸. Y por otro, hay que destacar, además, que el T.U.E. considera preceptiva la consulta, no sólo al Parlamento Europeo (como señalaba el art. 17 del AUE) sino también al Comité Económico y Social²⁰⁹.

²⁰⁷ El contenido de este Tratado puede encontrarse en: EUROSTAT (1992), MANGAS (1992) y también en *Revista de las Instituciones Europeas*, nº 1, 1992, pp. 319-349.

Un análisis del Tratado puede encontrarse en MAILLET (1992) y en THEMAAT (1992).

El contenido de las ponencias, propuestas, comunicaciones y discusiones de este Tratado pueden verse en FONSECA y MARTIN (1992) y también en INSTITUT D'ÉTUDES EUROPÉENNES (1992).

²⁰⁸ Y así, el artículo 20 del T.U.E. (que sustituye al artículo 99 del Tratado de Roma) dice: "El Consejo, *por unanimidad*, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el 7.A".

²⁰⁹ Esto, no obstante, no debería plantear ningún problema a la Comisión de las Comunidades Europeas, pues ésta ya venía solicitando, aunque con carácter facultativo, la opinión del Comité Económico y Social sobre sus propuestas.

Cuadro 10: Conclusiones de los Consejos ECOFIN (octubre 1989 - Junio 1991)

Fecha	Conclusiones
ECOFIN 9 y 10 Octubre 1989 ⁽¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> * Consideró que la creación de un sistema de gravamen en el país de origen, como el que proponía la Comisión, presuponía el cumplimiento de una serie de requisitos que no podrían ser satisfechos antes del 1 de Enero de 1993. Así, para asegurar la supresión de las fronteras fiscales en dicha fecha, respetando la neutralidad económica del sistema común del IVA, el Consejo estimaba necesario continuar aplicando, durante un período de tiempo limitado, el principio de tributación en destino. * Las operaciones realizadas por personas u organismos exentos o no sujetos al Impuesto, las compras de vehículos nuevos y las compras por correspondencia serían gravadas en el país de destino, al tipo y en la condiciones vigentes en ese Estado, para asegurar la neutralidad económica del sistema común del Impuesto. * Las obligaciones de las empresas serían simplificadas, suprimiendo todas las formalidades ligadas al tránsito de fronteras. Únicamente se mantendría la obligación fiscal de presentar una declaración de las transacciones comerciales intracomunitarias, a posteriori, para asegurar la fiabilidad estadística de los intercambios. * El control administrativo de las operaciones sería garantizado mediante el reforzamiento de la cooperación administrativa y de los intercambios de información entre los Estados miembros en materia de IVA.
ECOFIN 13 Noviembre 1989 ⁽²⁾	<ul style="list-style-type: none"> * Las medidas propuestas facilitaban la adopción, en un momento posterior, de un sistema de imposición basada en el principio de tributación en origen (que sigue siendo el objetivo a medio plazo). Mientras tanto, y con carácter transitorio, deberían aplicarse a las operaciones intracomunitarias realizadas entre Sujetos pasivos el tipo y las condiciones vigentes en el Estado de destino de los bienes. Este mismo criterio se aplicaría para las adquisiciones de bienes de cierta importancia, llevadas a cabo por personas u organismos exentos o que no son sujetos del Impuesto. * Disminuir las cargas formales que recaen sobre las empresas. Para ello se suprimen las obligaciones formales que debían cumplir los sujetos pasivos cuando las mercancías pasaban por las fronteras, sustituyéndose por una declaración presentada posteriormente por el sujeto pasivo, en la que se deberían identificar con claridad las operaciones intracomunitarias realizadas por éste. Ahora bien, para evitar posibles situaciones de fraude sería necesario crear unos mecanismos para el intercambio periódico de información entre las administraciones tributarias de los distintos Estados miembros. * La aplicación de unos regímenes de tributación específicos para determinadas operaciones (adquisiciones de vehículos nuevos, ventas por correspondencia, etc.) evitaría que se produjesen distorsiones en la competencia, sin entorpecer la libre circulación, mientras existiesen diferencias en los tipos impositivos aplicables en los países de la Comunidad. * Antes el 31 de Diciembre de 1996, se deberían acordar los plazos y las modalidades de acceso al régimen definitivo o de tributación en origen.
<p>(1) Las Propuestas del ECOFIN de los días 9 y 10 de Octubre de 1989 pueden encontrarse en: BUCKETT (1990), EUROPE (1989), <i>Europe Información Internacional</i> núm. 2313 y 2314 del 9, 10 y 11 de Octubre de 1989, Madrid; y también en: TERRA y KAJUS (1992b).</p> <p>(2) GARDE (1992,8), MAZA (1992, 1 y 2) y TERRA y KAJUS (1992b)</p>	

Cuadro 10 (Cont.)

Fecha	Conclusiones
ECOFIN 18 Diciembre 1989 ⁽³⁾	<p>Los Ministros de Finanzas de los doce países de la CEE se comprometieron a no aumentar las diferencias existentes entre ellos en aquel momento, en relación con los tipos impositivos. Así, <i>se comprometieron</i>, en relación con el tipo normal del IVA, a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - no reducirlo si éste era inferior al 14% - no aumentarlo si éste era superior al 20% - no elevarlo por encima del 20%, ni reducirlo por debajo del 14% si éste se encontraba comprendido entre esos valores. <p>Dentro de este marco los Estados se comprometieron, o bien a aceptar una banda de tipos, o bien un tipo mínimo aplicable a partir del 1 de Enero de 1993</p>
ECOFIN 3 Diciembre 1990	<p>* Acordó algunas medidas referidas fundamentalmente al régimen general de tributación vigente durante el período transitorio y al sistema de intercambio de información entre las administraciones fiscales de los Estados miembros.</p> <p>* Se crea un nuevo hecho imponible, "la Adquisición intracomunitaria de bienes", que sustituiría al hecho imponible importación cuando las operaciones se llevasen a cabo entre sujetos pasivos de distintos Estados comunitarios.</p>
ECOFIN Marzo 1991 ⁽⁴⁾	<p>Se centró en :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la determinación de los regímenes particulares de tributación: las ventas de vehículos nuevos debían tributar en destino, aún cuando el adquirente fuese un particular; las ventas a distancia y las adquisiciones realizadas por instituciones no sujetas al Impuesto y por sujetos pasivos exentos del mismo, tributarían también en el país de destino siempre que superasen una determinada cuantía fijada por cada Estado. - la aproximación de los tipos impositivos: ratificó la idea de establecer un tipo normal mínimo del 15 por 100 y añadió la facultad para los Estados miembros de implantar uno o dos tipos reducidos, también a partir de un porcentaje mínimo. Asimismo, se elaboró una lista de los productos (bienes o servicios) de primera necesidad y de carácter social o cultural a los que podía aplicarse el tipo reducido.
ECOFIN 24 Junio 1991	<p>Propone la aplicación, a partir del 1 de Enero de 1993, de los siguientes tipos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un tipo normal mínimo del 15 por 100 - uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5 por 100 - un tipo superreducido, inferior al 5 por 100, aplicable únicamente en unos determinados supuestos - un tipo, inferior como máximo en tres puntos, al 15 por 100, para aquellos productos que, estando sujetos al tipo reducido el 1 de Enero de 1991, debían pasar al tipo normal. <p>Se reafirma además, que el régimen definitivo será el de tributación en origen. Asimismo, el Consejo debería pronunciarse, antes del 31 de Diciembre de 1995, sobre las modalidades y entrada en vigor de dicho régimen.</p>

(3) En este sentido véase: *Europe International*, nº 2360, de 18 y 19 de Diciembre de 1989, p. 4; y EL PAÍS (1989).

(4) Ver : GÓMEZ CASTAÑEDA (1992, 34-36) y MAZA (1992, 2 y 3).

EL RÉGIMEN TRANSITORIO

2.1.- INTRODUCCIÓN

2.2.- EL RÉGIMEN GENERAL

2.3.- LOS RÉGIMENES PARTICULARES

2.4.- LAS NUEVAS OBLIGACIONES FORMALES

2.5.- EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS

2.6.- LA ARMONIZACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA

2.7.- PRINCIPALES LOGROS DEL RÉGIMEN TRANSITORIO

2.8.- PROBLEMAS QUE PLANTEA LA APLICACIÓN DE ESTE RÉGIMEN TRANSITORIO

2.1.- INTRODUCCIÓN

2.1.1.- La implantación del Régimen Transitorio

La Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de Diciembre, introduce un Régimen Transitorio de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este Régimen, que se caracteriza fundamentalmente por la eliminación de las fronteras fiscales y por el mantenimiento del principio de tributación en destino para los intercambios realizados entre sujetos pasivos, tiene una duración inicialmente prevista de cuatro años (del 1 de Enero de 1993 al 31 de Diciembre de 1996), si bien se prevé que este plazo quede automáticamente prorrogado mientras el Consejo considere que no se dan las condiciones necesarias para el paso al Régimen Definitivo.

Para que el nuevo Régimen Definitivo de tributación entrase en vigor el 1 de Enero de 1997, la Directiva 91/680/CEE establecía que la Comisión Europea debía presentar al Consejo, antes del 31 de Diciembre de 1994, un informe sobre el funcionamiento del Régimen Transitorio, que incluyese también propuestas concretas para el Régimen Definitivo. El Consejo, a su vez, debería pronunciarse, antes del 31 de Diciembre de 1995, sobre los términos del Régimen Definitivo y sobre su entrada en vigor. Hay que señalar, que si bien la Comisión sí presentó su Informe en el plazo fijado²¹⁰, no ha ocurrido lo mismo con el Consejo, que no se manifestó en relación con la implantación del Régimen Definitivo, por lo que no resultó posible su introducción²¹¹.

Aunque las propuestas iniciales de la Comisión pretendían equiparar las operaciones intracomunitarias a las realizadas en el interior de cada Estado (aplicación del principio de imposición en origen), las diferencias que todavía existían entre los países comunitarios en relación con algunos aspectos del Impuesto, desaconsejaban su inmediata implantación. Por ello, el Consejo, sin renunciar a la aplicación final de este sistema de tributación, consideró oportuno, y con carácter temporal, instaurar un período transitorio durante el cual se

²¹⁰ No vamos a entrar ahora en el contenido de este Informe presentado por la Comisión, pues éste será analizado con detalle posteriormente en otra parte de nuestro trabajo.

²¹¹ Ya en Octubre de 1995, a una pregunta del Parlamento Europeo sobre si se podría garantizar a los ciudadanos que el 1 de Enero de 1997 entraría en vigor el Régimen Definitivo, la Comisión contestó que, dadas las circunstancias existentes en esos momentos, era difícil asegurarlo. La Comisión añadió también, que si se tenía en cuenta todo el trabajo que quedaba aún por realizar, y la reciente ampliación de la Comunidad (el 1 de Enero de 1995 se incorporaron a la CE tres nuevos países: Austria, Suecia y Finlandia) todo hacía pensar que no se produciría el paso al Régimen Definitivo en esa fecha. Ver Diario Oficial de las Comunidades Europeas, C núm. 273, 18 de Octubre de 1995, p. 14.

arbitrasen las medidas necesarias que permitiesen la adopción del Régimen Definitivo en un momento posterior del tiempo.

Los motivos que pueden justificar esta decisión del Consejo son muy diversos. Pero a nosotros nos gustaría destacar fundamentalmente dos.

Por un lado, tal y como puso de manifiesto la Comisión en 1984, la existencia de barreras aduaneras, y las frecuentes y largas colas esperando para atravesar las fronteras internas comunitarias, eran la expresión y el símbolo más visible para los europeos de la ausencia de unión en Europa²¹². La eliminación de las fronteras fiscales otorgaba en este sentido una mayor credibilidad al objetivo de Unión Económica y Monetaria tan perseguido y tan defendido por las autoridades comunitarias.

Por otro lado, el proceso de armonización fiscal atravesaba un momento de gran incertidumbre como consecuencia de la actitud adoptada por los Gobiernos de los distintos Estados miembros, que anteponían sus intereses nacionales a los intereses comunitarios. Esta postura estaba dificultando notablemente la adopción de medidas concretas que facilitasen la aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, habida cuenta de que para aprobar cualquier decisión en el ámbito de la fiscalidad es necesario el acuerdo unánime de todos los países de la Comunidad. En este sentido, las decisiones del Consejo de suprimir las fronteras fiscales interiores y de fijar un plazo concreto para la adopción del Régimen Definitivo (Enero de 1997)²¹³ dieron un nuevo impulso al proceso armonizador, al mismo tiempo que permitieron cumplir (al menos en parte) con el mandato recogido en el Acta Única Europea de crear un Mercado Interior en 1993.

A pesar de que el Régimen Transitorio, en vigor desde el 1 de Enero de 1993, supone un avance importante en el proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido. No hay que olvidar que el objetivo principal de este nuevo sistema de tributación

²¹² COM (84) 446 final, p.5.

²¹³ La fecha prevista en la Directiva 91/680/CEE, para la entrada en vigor del Régimen Definitivo (1 de Enero de 1997) no es, ni mucho menos, una fecha cerrada, ya que como se recoge en su artículo 28 decimotercero, el plazo de aplicación del Régimen Transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta que el Consejo no se haya decidido sobre el Régimen Definitivo. Esta posibilidad de aplazar la entrada en vigor del Régimen Definitivo puede provocar que el período de vigencia del Régimen Transitorio se prolongue en el tiempo más de lo deseado, y más teniendo en cuenta las discrepancias existentes entre los Estados miembros a la hora de adoptar determinados acuerdos. En este sentido se manifiesta M^a Teresa MATA SJERRA cuando dice que "la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo, se irá prorrogando utilizando la posibilidad de hacerlo que se reconoce, esta vez de forma explícita, en la propia Directiva, hasta convertir el período transitorio en uno de duración indefinida", MATA (1995, 88).

es preparar y facilitar el paso al Régimen Definitivo, y que, por lo tanto, debe tener una vigencia temporal limitada²¹⁴.

La implantación del Régimen Definitivo de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la aplicación del principio de imposición en origen a los intercambios intracomunitarios, de manera que la operación quedará sujeta al Impuesto en el país en el que se realiza la venta; el comprador, por su parte, podrá deducirse el IVA que pagó, cualquiera que sea el Estado miembro que lo percibió. Es necesario, por lo tanto, establecer un sistema de compensación para garantizar que el IVA recaudado en el Estado miembro exportador, y deducido en el Estado miembro importador, se reembolse a éste último.

Pues bien, para que este sistema de gravamen en origen se pueda aplicar en la práctica es necesario que se cumplan, entre otras, las siguientes circunstancias:

- que las diferencias existentes entre los tipos impositivos aplicados por los distintos Estados miembros no sean elevadas. Las grandes divergencias existentes en este ámbito fueron uno de los principales motivos que llevaron a las autoridades comunitarias a renunciar a instaurar el Régimen Definitivo y a mantener, al menos por un tiempo, el principio de imposición en el destino. En este ámbito se ha producido, en principio, ya algún avance, puesto que con posterioridad a la entrada en vigor del Régimen Transitorio, el Consejo ha aprobado varias Directivas (en Octubre de 1992 y en Diciembre de 1996), cuyos objetivos eran facilitar la aproximación de las alícuotas del IVA.

- Que exista un intercambio de información tributaria, fluido y constante, entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros, que permita, en ausencia de fronteras

²¹⁴ En este sentido se han manifestado algunas instituciones. Así, por ejemplo, la Confederación Fiscal Europea considera que el Régimen Transitorio no es un buen sistema de tributación, por lo que debe aplicarse durante un período de tiempo corto (el inicialmente señalado), y hacerse todos los esfuerzos necesarios para que cuando llegue el momento previsto se aplique el Régimen Definitivo. Ver CONDÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE (1991, 203).

Por su parte, el Ministro de Economía alemán creó una Comisión para que analizase y presentase alguna propuesta concreta sobre el funcionamiento del Régimen Definitivo del IVA. El Informe elaborado por dicha Comisión, y publicado el 23 de Marzo de 1994, señalaba que, en opinión de dicha Comisión, el período transitorio no debería seguir en vigor después del 31 de Diciembre de 1996. Así el Informe dice textualmente: "The Country of Origin Commission feels that the transitional period must by no means be extended beyond 31 December 1996, even though this would be permitted under Article 28 1 paragraph 4 of the Sixth Council Directive". Ver BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994). Un resumen del contenido del Informe puede encontrarse en TERRA (1994a).

El profesor Ben J.M. TERRA se mostró también partidario de no alargar en el tiempo más de lo previsto el período de vigencia del Régimen Transitorio; y así, señaló que "el régimen actual del IVA ralentiza

internas, mantener el control de las transacciones intracomunitarias. También en este sentido se ha producido recientemente un importante avance, con la aprobación, por el Consejo, del Reglamento 218/92/CEE, de 27 de Enero. No obstante, habrá que estar muy atentos al funcionamiento de este sistema de intercambio de información que, como vimos, requería de la confianza mutua entre las Administraciones nacionales de todos y cada uno de los países de la Comunidad.

- Y por último, es necesario crear un mecanismo de compensación, que permita que el IVA recaudado en el país exportador sea reembolsado al Estado en el que tiene lugar el consumo de los bienes. Como ya hemos comentado anteriormente, es en relación con este sistema de compensación financiera donde se centran las principales discrepancias entre los Estados miembros. Los avances producidos en este ámbito, desde la entrada en vigor del Régimen Transitorio son muy escasos.

El Régimen Transitorio de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias ha seguido, por lo tanto, aplicándose a partir de 1997. Esta situación se mantendrá mientras el Consejo no decida, expresamente y por unanimidad, su sustitución por el Régimen Definitivo.

2.1.2.- Principales novedades introducidas por la Directiva 91/680/CEE²¹⁵

Algunos autores²¹⁶ han definido el régimen fiscal aplicable durante este período transitorio como un **sistema "híbrido"**, ya que combina la aplicación del principio de imposición en destino (para las transacciones realizadas entre sujetos pasivos) con el

los procesos y, por consiguiente, debe cambiarse por un sistema basado en origen lo antes posible"; TERRA (1994b).

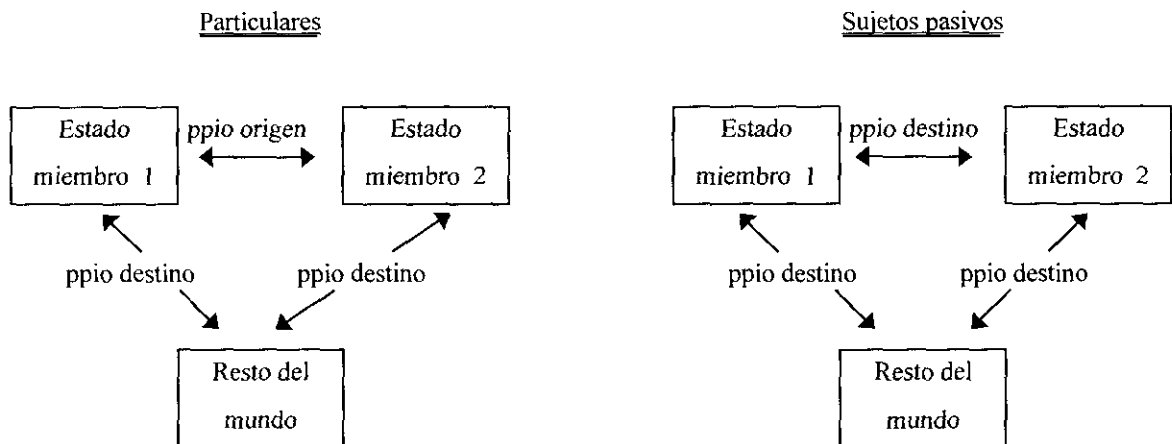
²¹⁵ Las referencias bibliográficas que analizan el contenido de este Régimen Transitorio son muy numerosas. Nosotros vamos a mencionar aquí solamente algunas de ellas, que serán complementadas con otras que analizan aspectos más específicos del funcionamiento del Régimen Transitorio, y que iremos señalando en el capítulo siguiente de nuestro trabajo, que se dedica a analizar con detalle el contenido de este régimen.

Así, un análisis del contenido del Régimen Transitorio del IVA puede encontrarse en: ALONSO FERNÁNDEZ (1993), ARMESTO (1993), BANALOCHE (1994), BANALOCHE y PALAO (1992), DOCAVO (1991) y DOCAVO (1992), ESCRIBANO (1992), LUIS (1992a), LUIS (1992b), MAUBLANC (1993), MONREAL (1992), OGEA (1993), PÉREZ DE VILLAR (1992), RODRÍGUEZ ÁLVAREZ (1992), RODRÍGUEZ VÁZQUEZ (1993) y SOLANA VILLAMOR (1981).

²¹⁶ Ver, por ejemplo, WILMOTT (1993, 131).

principio de gravamen en origen (para gran parte de las operaciones llevadas a cabo por particulares).

Pero además de este sistema mixto, el Régimen Transitorio introduce una novedad importante al crear **un nuevo hecho imponible**, la adquisición intracomunitaria de bienes, para las compras procedentes de otro Estado miembro. Paralelamente a este concepto surge otro, íntimamente relacionado con él, que es el de la entrega intracomunitaria de bienes, de manera que, cuando la adquisición intracomunitaria está sujeta al Impuesto en el país de destino, la correspondiente entrega está exenta; de esta manera se evita que una misma operación esté sujeta al Impuesto en dos ocasiones (doble imposición). Como consecuencia de la aparición de estos conceptos (adquisición y entrega intracomunitaria de bienes) el hecho imponible importación (exportación) se mantiene exclusivamente para las mercancías procedentes (o con destino) de un país no comunitario



Asimismo, y con el fin de reducir los riesgos de distorsiones en el comercio intracomunitario derivados de las diferencias en los tipos de gravamen, se establecen durante el período transitorio unos **regímenes particulares** de tributación. A saber: el de las ventas a distancia, las compras de los sujetos pasivos exentos o de las personas jurídicas no sujetas al Impuesto, así como el de las adquisiciones de medios de transporte nuevos. En los dos primeros casos el principio de imposición en origen sólo se aplicará cuando el volumen de dichas operaciones supere unos determinados umbrales fijados, para cada caso,

por los Estados miembros. En el tercero de los supuestos siempre se aplicará el principio del país de destino.

El **sistema de liquidación** del IVA utilizado en los intercambios intracomunitarios, con anterioridad al 1 de Enero de 1993 (consistente en la liquidación y pago del Impuesto en la aduana), se sustituye, a partir de la fecha de **eliminación de las fronteras fiscales**, por un sistema basado en las declaraciones-liquidaciones periódicas presentadas por los sujetos pasivos. Ahora bien, a efectos de control por los Estados miembros del IVA devengado en las operaciones intracomunitarias, y con el fin de evitar el fraude, se establece un *sistema de intercambio de información* entre las diferentes Administraciones nacionales de los Estados de la Comunidad. Para que este sistema funcionase adecuadamente, era necesario también, introducir algunos cambios en las **obligaciones formales** que debían cumplir los sujetos pasivos del Impuesto. Y así:

- además de los datos ya previstos en la Sexta Directiva, los sujetos pasivos deben incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total, excluido el IVA, de las adquisiciones de bienes que hayan realizado procedentes de otros Estados miembros.

- Se asigna a todos los sujetos pasivos del Impuesto que participan en el comercio intracomunitario un número de identificación fiscal, que permita identificar el Estado que se lo ha atribuido.

- En las facturas que se expidan con motivo de una operación intracomunitaria deberán constar el número de identificación fiscal a efectos del IVA, tanto del vendedor como del adquirente.

- Los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes a otros sujetos identificados en otro Estado miembro diferente deberán presentar periódicamente un Estado Recapitulativo en el que se incluirán de manera sistemática los siguientes datos: números de identificación fiscal del adquirente y del transmitente, así como el importe total, para cada adquirente, de las entregas de bienes realizadas por ese sujeto pasivo.

A raíz de la supresión de los controles aduaneros, y con el fin de evitar actuaciones fraudulentas, se hacía indispensable, por lo tanto, intensificar y agilizar los mecanismos de

cooperación y asistencia mutua entre las Administraciones fiscales de los distintos Estados miembros²¹⁷.

Por último señalar que, tal y como recoge la Directiva 91/680/CEE, la supresión de las fronteras fiscales debe ir acompañada de la desaparición de las franquicias existentes para las adquisiciones de bienes realizadas por los particulares en otros Estados de la Comunidad. Así, los particulares podrán comprar libremente, a partir del 1 de Enero de 1993, en cualquier país de la Comunidad, al precio al que compran los respectivos ciudadanos de ese país (es decir, pagando el IVA en origen) sin tener que pagar posteriormente recargo alguno al pasar las fronteras comunitarias.

2.1.3.- La eliminación de las fronteras fiscales y sus efectos económicos

La creación del Mercado Interior Único prevista en el AUE para el 1 de Enero de 1993, suponía la eliminación de las fronteras internas existentes entre los Estados de la Comunidad Económica Europea, así como la supresión de todos los controles en frontera que se realizaban sobre los intercambios intracomunitarios. Recordemos que el AUE definía el mercado interior como un espacio sin fronteras interiores, en el que debía estar garantizada la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

Las razones por las que se llevan a cabo los controles fronterizos son muy diversas; entre ellas podemos citar, a título de ejemplo, los motivos sanitarios, de seguridad, los de control de la inmigración, el narcotráfico y el contrabando, etc. Pero hay otra razón, desde un punto de vista fiscal, que justifica la existencia de controles en los puestos fronterizos, y es el sistema de ajustes fiscales en frontera asociado al principio de imposición en destino aplicado a los intercambios intracomunitarios. Era necesaria por tanto, la existencia de controles en las fronteras que verificasen que los bienes que habían quedado exentos del Impuesto, porque iban a ser exportados, abandonaban efectivamente el país con destino a otro Estado comunitario; no hay que olvidar que en estos casos se permitía al sujeto pasivo exportador recuperar el IVA que había soportado previamente en relación con esas mercancías. Por su parte, el sujeto pasivo que adquiría estos bienes procedentes de otro

²¹⁷ El Decimosegundo Considerando de la Directiva 91/680/CEE recoge la necesidad de crear un sistema estadístico adecuado y del desarrollo de la cooperación entre las Administraciones nacionales como pasos previos para el paso al Régimen Definitivo.

Estado, debía satisfacer en la aduana, en el momento de la importación, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichas mercancías. De esta manera se evitaba que se produjese la doble imposición y se permitía que las mercancías concurriesen en el país de la importación en condiciones similares a las producidas y comercializadas en dicho Estado.

Ahora bien, si bien es cierto que este sistema de tributación en destino, asociado a los ajustes fiscales en frontera, garantizaba la neutralidad en los intercambios intracomunitarios, evitando que se produjesen distorsiones y desviaciones de los flujos comerciales por motivos exclusivamente fiscales, hay que destacar también que fraccionaba el mercado comunitario en doce mercados nacionales individuales y generaba unos costes importantes para las empresas que debían esperar largas colas y cumplir con una serie de formalidades administrativas en los puestos fronterizos. Aunque este aislamiento era en cierta medida deseable, teniendo en cuenta las divergencias existentes entre los sistemas fiscales de los países de la Comunidad, no facilitaba, en absoluto, más bien suponía un fuerte impedimento, para la creación de un mercado interior en el que se permitiese la libre circulación de las mercancías. Era necesario, por lo tanto, eliminar las fronteras fiscales existentes entre los países de la Comunidad Económica Europea²¹⁸.

Hay que insistir no obstante, en que el deseo de lograr un mercado interior a nivel europeo (para lo cual debían suprimirse las fronteras internas - y entre ellas naturalmente las fiscales - y aplicar el principio de tributación en origen²¹⁹) no es algo que se hayan propuesto las autoridades comunitarias ahora, en la década de los noventa, ni siquiera en los

²¹⁸ Ahora bien, tal y como señala Isabel Vega Mocoroa "la supresión de las fronteras fiscales puede tener un efecto completamente contrario al pretendido, puede actuar como factor de distorsión o de desviación de la competencia... Esto ocurrirá si la supresión de las fronteras fiscales en lo relativo al IVA no va acompañada de:

- una aproximación suficiente de los tipos del IVA nacional
- la instauración de un sistema destinado a asegurar la atribución de los ingresos del IVA al país donde tiene lugar el consumo"

Ver VEGA (1991a, 190).

Tal y como señaló SINN "si los tipos impositivos del IVA no están suficientemente armonizados el volumen de compras transfronterizas será muy elevado". Ver SINN (1990).

²¹⁹ Tradicionalmente se ha considerado que la eliminación de las fronteras fiscales implica necesariamente la aplicación del principio de tributación en origen. Así, por ejemplo, A. J. SEVILLA dice que "resulta claro que la supresión de fronteras fiscales aparea el cambio del principio imperante del país de destino por el del país de origen...", SEVILLA (1970, 113).

Sin embargo, esta opinión no es compartida por otros autores. Ver, por ejemplo: BIEHL (1982) y VEGA (1991a, 356).

años ochenta; es un objetivo que ha estado siempre presente en los trabajos y en las disposiciones comunitarias desde el momento mismo de la creación de la CEE²²⁰.

En relación con la supresión de las fronteras fiscales consideramos interesante tener en cuenta, aún cuando sea brevemente, algunos estudios empíricos realizados, que ponen de manifiesto lo que se ha venido en denominar **los costes de la no Europa**, o lo que es lo mismo, los beneficios que se obtendrán con la eliminación de las fronteras internas. Aunque

²²⁰ Y así, en el Documento de Trabajo, de 22 de Mayo de 1959, preparado por la Comisión para la reunión que tendría lugar un mes más tarde con los representantes de los Gobiernos de los entonces seis Estados miembros, se dice textualmente: "la armonización de las legislaciones fiscales y especialmente de los impuestos sobre la cifra de negocios, debe examinarse en función de los fines del Tratado y del objetivo final previsto por los seis países miembros. No hay duda de que se trata de alcanzar no sólo una Unión Aduanera, sino también una verdadera Comunidad Económica en la que desaparezcan todas las distorsiones que atenten contra la libre competencia y todos los obstáculos a la libre circulación de bienes y servicios". Y añade: "Un segundo inconveniente de la situación actual es que necesita de medidas especiales para la importación y exportación de mercancías, es decir, del mantenimiento de fronteras entre los Estados. Y esta situación no es en modo alguno compatible con la noción misma de libre circulación de bienes, de Mercado Común y de Comunidad Económica".

Este punto de vista de la Comisión fue compartido por el Subgrupo A, encargado precisamente de analizar la posibilidad de eliminar los controles fiscales en frontera. En su Informe éste puso de manifiesto "el acuerdo de todas las Delegaciones en reconocer la utilidad de la supresión de las fronteras fiscales y en examinar junto a la Comisión las posibilidades de llevarla a cabo".

Apenas unos meses después, fueron publicadas las conclusiones del estudio llevado a cabo por el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad, y en el que se indicaba que "es preciso subrayar que la libre circulación de mercancías y de capitales que se alcance con la supresión de las fronteras aduaneras, no conducirá al establecimiento de un mercado común que tenga las características de un mercado interior, salvo que se complete con la supresión de las fronteras fiscales".

Asimismo, en la primera propuesta de Directiva para armonizar la imposición sobre el volumen de ventas, la Comisión se comprometía a presentar medidas encaminadas a la eliminación de las fronteras fiscales. Por su parte, el Informe elaborado por el Parlamento Europeo en relación con esta Propuesta de Directiva (Informe Deringer) hacía énfasis en la importancia de eliminar las barreras fiscales y señalaba "que en el interés del Mercado Común se ha de realizar una armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios, que tenga por fin suprimir los factores susceptibles de falsear las reglas de la competencia, así como los gravámenes y desgravaciones existentes en las transacciones efectuadas entre los Estados miembros".

En esta misma línea, las dos primeras Directivas (en sus artículos 4 y 19, respectivamente) y la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido (en su artículo 35) hacen hincapié en la necesidad de suprimir las fronteras fiscales entre los Estados miembros en un futuro no muy lejano. Sobre este mismo objetivo vuelven a insistir posteriormente el Libro Blanco sobre el Mercado Interior en 1985, así como las propuestas de la Comisión de Agosto de 1987 y de Mayo de 1989. Como ya vimos el Libro Blanco de la Comisión señalaba que para que el Mercado Interior fuese una realidad en 1993 era necesaria la desaparición de toda clase de fronteras (físicas, técnicas y fiscales). Asimismo, preveía también, la aplicación a los intercambios intracomunitarios de un principio de tributación en origen complementado por un sistema de compensación que restableciera los desequilibrios financieros que pudieran producirse entre los Estados miembros.

Posteriormente también se han referido a ella la Comisión, el Comité Económico y Social y el Parlamento Europeo. Ver por ejemplo, COM (80) 139 final, CES (1978) y PARLAMENTO EUROPEO (1983b).

Sirvan estas referencias para constatar cómo la supresión de las fronteras fiscales no es un objetivo que las autoridades comunitarias incorporaron a medida que se avanzaba en el proceso de armonización fiscal, sino que es un propósito que aparece constantemente ya desde los inicios de la Comunidad Económica Europea.

son varios los estudios que se han realizado en este sentido²²¹, vamos a centrarnos fundamentalmente en el que tiene, en nuestra opinión, más relevancia: **el Informe Cecchini**²²². Dicho Informe, encargado hacer por Lord Cockfield (Vicepresidente de la Comisión de la CEE), analiza con detalle los costes de la no consecución del Mercado Interior. Vamos a comentar a continuación algunos de sus principales resultados.

Paolo CECCHINI parte de la base de que la existencia de fronteras fiscales, necesaria para verificar que las mercancías exportadas (y que, por lo tanto, han quedado exentas del Impuesto) realmente abandonan el país, y necesaria, también, para recaudar el IVA de las importaciones, genera una serie de costes extras en las operaciones comerciales. La existencia de barreras fiscales afecta directamente al comercio interior de la Comunidad, fundamentalmente por una doble vía: mediante la obligación de cumplimentar una serie de trámites aduaneros, así como por los retrasos provocados, debidos a la paralización de las mercancías en las aduanas.

Como puede observarse en el cuadro siguiente, la parte más importante de los costes totales derivados de la existencia de controles fronterizos²²³ corresponde a los costes

²²¹ Los estudios empíricos que analizan los costes de la no Europa son diversos. Entre ellos podemos citar los siguientes:

- Informe de Sir Red Catterwood ante el Parlamento Europeo; "1992: la nueva economía Europea", dirigido por Michael Emersuri.

- Estudio Nerb (1987) de la Comisión de las Comunidades Europeas, que recoge los resultados de una encuesta realizada a 11.000 empresas acerca de los obstáculos que aprecian los directores de estas empresas distribuidas en 12 países comunitarios. "Investigación sobre el coste de la no Europa: la integración del Mercado Interior: Estudio sobre la percepción de los posibles efectos de una Industria Europea". Los resultados de este análisis pueden verse en: *Economie Européenne*, n° 35 1988 pp. 46 y ss. Según esta investigación los principales obstáculos que encuentran las empresas, por orden decreciente de importancia, son:

- 1.- Normas y reglamentos técnicos
- 2.- Barreras administrativas
- 3.- Formalidades fronterizas
- 4.- Reglamentación sobre el transporte de mercancías
- 5.- Discrepancias en el IVA
- 6.- Reglamentaciones propias del mercado de capitales
- 7.- Restricciones en materia de mercados cautivos en mercados públicos
- 8.- Aplicación del Derecho Comunitario

- Informe Cecchini, al que nos referiremos con más detalle posteriormente.

Ver también: PUELLES y AZCUE (1988) y OCDE (1994b).

²²² Dicho Informe fue elaborado en base a una encuesta de 11.000 empresas industriales y de servicios por el Sr. Cecchini (antiguo Director General de la Comunidad). Ver CECCHINI (1988). Los resultados del Informe Cecchini pueden encontrarse también en el número 35 de la Revista *Economie Européenne*, 1988, pp. 50 y ss.; y también en PUELLES y AZCUE (1988).

²²³ La investigación realizada sobre las formalidades aduaneras se basó en unas 500 empresas de seis países de la Comunidad Europea (Bélgica, Francia, Italia, los Países Bajos y el Reino Unido).

administrativos (7.500 millones de ECUs)²²⁴. De ellos, un poco más de la quinta parte (21,3 por 100) corresponde a los costes de servicios externos (principalmente de los servicios de los agentes de aduanas)²²⁵.

A estos costes de administración hay que añadirle otros (entre 415 y 830 millones de ECUs) atribuibles a los retrasos físicos en las fronteras impuestos al negocio del transporte por carretera en Europa²²⁶.

La partida de "costes gubernamentales" refleja los gastos en los que tienen que incurrir los Gobiernos europeos para mantener las barreras comerciales e incluye, entre otros conceptos, la remuneración de los funcionarios de aduanas (entre 15.000 y 30.000).

Por lo tanto, los costes totales derivados de la existencia de obligaciones aduaneras suponen entre 8.415 y 9.330 millones de ECUs (entre el 1,7 y el 1,9 por 100 del valor total de los intercambios intracomunitarios).

A estos costes, el Informe añade otros, por las oportunidades de negocio perdidas (entre 4.500 y 15.000 millones de ECUs).

Cuadro II: Costes directos de las formalidades administrativas y de los controles fronterizos

(en millones de ECUs)	
Costes de administración	
Internos	5.900
Externos	1.600
TOTAL	7.500
Costes de los retrasos	415 - 830
Costes Gubernamentales	500 - 1.000
COSTES TOTALES DE LAS FORMALIDADES	8.415 - 9.330
<i>Fuente: CECCHINI (1988, 40)</i>	

²²⁴ Éstos suponen aproximadamente el 1,5 por 100 del comercio intracomunitario total. Si tenemos en cuenta también los gastos de demora esta cifra asciende al 2 por 100.

²²⁵ En opinión de la Sra. Scrivener, la supresión de las fronteras internas supondrá también, la desaparición de más de 60 millones de documentos administrativos y aduaneros. Ver MAUBLANC (1993, 337).

²²⁶ La dimensión de estos costes se pone de manifiesto en un ejemplo sobre la experiencia comparativa de dos viajes en camión, de 1.200 Kilómetros: uno dentro del Reino Unido y otro de Londres a Milán. El primero requirió treinta y seis horas y el segundo (excluyendo el tiempo perdido en atravesar el Canal) llevó cincuenta y ocho horas. De acuerdo con este ejemplo, los retrasos fronterizos entre el Reino Unido e Italia representan un aumento en los gastos de transporte entre estos dos mercados de más del 50 por 100. Ver COMISIÓN EUROPEA (1990).

Como se desprende del cuadro siguiente (cuadro 12), el coste medio de los controles fronterizos se situaba en torno a 67/86 ECUs, para las importaciones y para las exportaciones, respectivamente; es decir, un total de 153 ECUs por envío.

Asimismo, de los datos anteriores se deduce que existe una gran desigualdad geográfica en relación con el coste medio de los controles fronterizos en la CE. Así, el mercado belga es en este sentido el más adecuado para hacer intercambios, pues sus costes son inferiores a los del resto de países de la Comunidad. En el otro extremo se encuentra Italia; según estas cifras, el comercio entre Italia y otros países cuesta más que entre cualquier otro país y el resto de la Comunidad.

Hay que destacar además, que estos costes son soportados principalmente por las pequeñas y medianas empresas. En este sentido el Informe señala que "los costes de aduanas por envío para una empresa con 250 trabajadores pueden ser superiores en un 30 a un 40 por 100 que para las empresas mayores".

Cuadro 12: Costes medios por envío en el comercio intracomunitario

PAÍS	(en ECUs)	
	IMPORTACIÓN	EXPORTACIÓN
Bélgica	26	34
Francia	92	87
Alemania	42	79
Italia	130	205
Países Bajos	46	50
Reino Unido	75	49
Media	67	86
<i>Fuente: CECCHINI (1988)</i>		

Pero además de esta valoración de los costes, el Informe Cecchini realizó un estudio de los efectos, tanto microeconómicos como macroeconómicos, que se derivarían de la eliminación de las fronteras fiscales²²⁷.

En el ámbito microeconómico podemos distinguir tres efectos²²⁸:

- Efectos en relación con los consumidores. Se pueden destacar fundamentalmente los siguientes: descenso en los precios, aumento en la gama de productos ofrecidos en el mercado y mejora en la calidad de éstos.

- Efectos en relación con las empresas. Como consecuencia de la eliminación de los controles aduaneros, las empresas tendrían unos menores costes de producción y dispondrían de un mercado más amplio, lo que incrementaría su competitividad internacional. Por otro lado, las empresas podrían obtener economías de escala, tanto en la producción como en el aprendizaje, lo que les permitiría una mayor especialización y capacidad de innovación. El informe realizó también una estimación de la expansión de la actividad comercial de las empresas suponiendo que se eliminasen las fronteras. Los importadores cifraron este aumento en el 1 por 100, mientras que los exportadores lo hicieron en el 3,2 por 100. Hay que señalar, no obstante, que esta estimación no tiene en cuenta el aumento del volumen de intercambio de empresas que todavía no participaban en el comercio internacional.

- Y por último, los efectos en relación con el Gobierno serían también positivos y vendrían medidos por un aumento en el beneficio neto social.

*En el ámbito macroeconómico*²²⁹, el Informe preveía un crecimiento del 4,5 por 100 del PIB de la Comunidad, la creación de 1,8 millones de nuevos empleos y una reducción en la inflación del 6,1 por 100²³⁰. Además, como consecuencia de la mayor competencia que habría en el mercado, una vez que se hubiesen eliminado las fronteras interiores, se produciría una presión a la baja de los precios, lo que a su vez provocaría: una revalorización del poder adquisitivo, un incremento en la demanda interna, una mayor

²²⁷ Un análisis más detallado puede verse en CECCHINI (1988, cap 9 y 10).

²²⁸ Para un estudio completo del análisis microeconómico ver CECCHINI (1988, cap. 9) y COMISIÓN (1990).

²²⁹ CECCHINI (1988, cap. 10).

²³⁰ CECCHINI (1988, 154-156).

competitividad que mejoraría la balanza comercial y estimularía el crecimiento, y una disminución de los déficits públicos²³¹.

Teniendo en cuenta todo lo citado anteriormente, el Informe señala que la consecución del Mercado Interior podría generar para la CE unas ganancias totales de más de 200.000 millones de ECUs (entre el 4,3 y el 6,4 por 100 del PIB de la Comunidad)²³².

Cuadro 13: Beneficios potenciales en bienestar económico por la CE, derivados de la integración del mercado interior

	Miles millones ECUs	% PIB
Beneficios eliminación barreras que afectan al comercio	8 - 9	0,2 - 0,3
Beneficios supresión de las barreras que afectan a la producción	57 - 71	2,0 - 2,4
Beneficios totales por supresión barreras	65 - 80	2,2 - 2,7
Beneficios por explotar economías de escala más completamente	61	2,1
Beneficios por intensificar los esfuerzos para reducir ineficiencias comerciales y ganancias de monopolios	46	1,6
<i>Fuente: CECCHINI (1988, 136)</i>		

Hay que señalar, no obstante, que si bien la mayoría de los autores valoran muy positivamente la eliminación de las fronteras internas, pues consideran que ésta producirá importantes beneficios, otros mantienen una postura contraria a la supresión de estas barreras. Así, M. LAURÉ señala que "proponer la supresión de los controles fronterizos, como reza ahora el credo de todos los que deciden, es un gran error"²³³. Según este autor, aunque la eliminación de las fronteras fiscales produzca ciertos beneficios, éstos se verán fuertemente disminuidos por el gran aumento del fraude que este hecho provocará. En opinión de LAURÉ, hubiese sido mejor decantarse por una solución intermedia, consistente en realizar "un control único en la frontera, efectuado por un funcionario europeo, en lugar de dos controles sucesivos, como los ahora realizados por aduaneros de los dos países".

²³¹ Esta disminución de los déficits públicos vendría motivada por la apertura de los mercados de bienes públicos y la eliminación de los proteccionismos existentes en los mismos. El Informe prevé que esta disminución será aproximadamente del 2,2 por 100 del PIB.

²³² CECCHINI (1988, 34).

Como ya hemos señalado anteriormente se puede considerar la eliminación de las fronteras fiscales como la principal aportación de este Régimen Transitorio, ya que permite acabar con el sistema de desgravaciones a las exportaciones y gravamen de las importaciones que se aplicaba hasta ahora en la CEE (circunstancia ésta que los documentos europeos siempre consideraron deseable). Este hecho supone, en definitiva, por sí sólo un avance importante en el proceso de integración europea²³⁴.

El camino recorrido hasta llegar a la supresión de las fronteras internas en el seno de la Comunidad Económica Europea ha sido largo y no ha estado exento de dificultades. Como hemos podido ver a lo largo del capítulo anterior de este trabajo, la unanimidad exigida para la toma de decisiones en el ámbito de la fiscalidad, unida al constante conflicto surgido entre los intereses nacionales de cada Estado y los intereses comunitarios, han hecho que este proceso se haya dilatado mucho en el tiempo.

Pero hay que llamar la atención sobre un aspecto muy importante, íntimamente relacionado con la supresión de las fronteras interiores dentro de la Comunidad. Y es que, juntamente con la supresión de éstas, desaparecen también los controles fiscales que se llevaban a cabo en los puestos fronterizos. Así, los viajeros pueden comprar bienes (con el IVA incluido) en cualquier Estado miembro y llevárselos a su país sin tener que realizar ningún otro pago o trámite relacionado con el IVA. Por su parte, las empresas pueden trasladar bienes libremente en todo el territorio comunitario sin efectuar trámites, ni pagar el Impuesto al cruzar las fronteras interiores. La información que reflejaba antes el Documento Único Aduanero (DUA) es ahora sustituida por los datos consignados en las declaraciones periódicas que presentan los sujetos pasivos del Impuesto. Ahora bien, para que este nuevo sistema funcione correctamente es necesaria la colaboración estrecha y sistemática entre las Administraciones fiscales nacionales de los Estados miembros. Con este fin se han tomado ya algunas medidas.

El éxito de este nuevo Régimen Transitorio del IVA va a depender, en gran medida, del adecuado y ágil funcionamiento de los mecanismos creados para la cooperación y la asistencia mutua entre las Administraciones nacionales de los países comunitarios.

Si bien es cierto que la eliminación de las fronteras fiscales ha simplificado enormemente los trámites que había que realizar en las aduanas, no se puede decir, sin

²³³ LAURÉ (1989) y LAURÉ (1992).

²³⁴ Ver TERRA (1990b).

embargo, que se haya simplificado también el régimen de tributación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino más bien todo lo contrario. Las nuevas obligaciones impuestas a los sujetos pasivos, los regímenes particulares, así como las normas específicas aplicables en determinados casos, por citar algunos ejemplos, han conformado un régimen de tributación muy complejo. Esto ha llevado a algunos operadores económicos europeos a renunciar a realizar transacciones con otros países de la Comunidad, efecto éste totalmente contrario al que sería deseable en un Mercado Interior Único.

Cada vez es mayor el número de personas e instituciones que se manifiestan a favor de la sustitución del Régimen actual de tributación, por el tan esperado Régimen Definitivo, no sólo por los efectos positivos que creen, se derivarían de la aplicación del principio de imposición en origen, sino también como una forma de evitar los graves inconvenientes con los que día a día se están encontrando los agentes económicos, cuando realizan operaciones intracomunitarias, como consecuencia de las normas de tributación actualmente en vigor.

Por eso vamos a dedicar este capítulo del trabajo a analizar, de una forma detallada, el contenido de este Régimen Transitorio. Una vez que se haya efectuado un estudio pormenorizado de los distintos aspectos fundamentales de este Régimen de tributación, estaremos en disposición de señalar, de forma sistemática, cuáles son esos problemas a los que deben enfrentarse actualmente quienes participan en el comercio intracomunitario.

En un primer momento estudiaremos en qué consiste y cómo se articula el Régimen General de tributación aplicable durante este período transitorio. Posteriormente, y en el siguiente epígrafe, se analizan con detalle los casos particulares previstos, a los que no les es aplicable dicho Régimen General. En los dos apartados siguientes hablaremos de las nuevas obligaciones formales impuestas a los sujetos pasivos, así como del nuevo sistema creado para facilitar el intercambio de información entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros. En el siguiente epígrafe haremos una referencia a la aproximación de los tipos de gravamen (que como hemos destacado es un aspecto que cobra una especial importancia de cara al futuro). Para terminar, en el último punto, destacaremos, como ya hemos anticipado, cuáles son los principales inconvenientes que se derivan para los agentes económicos de la aplicación de este nuevo régimen de tributación.

2.2.- EL RÉGIMEN GENERAL

El Régimen Transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias se basa en la creación de un nuevo hecho imponible: **las adquisiciones intracomunitarias**, que sustituye en lo que se refiere al comercio intracomunitario de bienes, al hecho imponible importación (que se mantiene para las mercancías procedentes del exterior de la Comunidad). Este nuevo hecho imponible consiste en la adquisición de bienes por parte de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, a otro sujeto pasivo establecido en otro Estado, cuando las mercancías han sido remitidas desde un Estado miembro distinto al de su recepción. Siguiendo el principio de tributación en destino, estas operaciones se consideran realizadas en el país del adquirente de los bienes, siendo éste el sujeto pasivo obligado a ingresar la cuota del Impuesto mediante un mecanismo de autorrepercusión.

El hecho imponible adquisición intracomunitaria se incorpora a las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones para configurar el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Paralelamente, surge un nuevo concepto: el de **entrega intracomunitaria de bienes**, que sustituye igualmente, al concepto de exportación (reservado para las mercancías dirigidas a un país que no sea miembro de la Comunidad). La entrega intracomunitaria estará exenta siempre que dé lugar a una adquisición intracomunitaria sujeta al Impuesto.

Para que exista una adquisición intracomunitaria de bienes es necesario que el adquirente sea un empresario o profesional. Por lo tanto, las adquisiciones efectuadas por quienes no actúen como tales se entenderán realizadas en el lugar en el que se inicie la expedición de los bienes (tributación en origen).

Este sistema de tributación en destino no se aplica en todos los casos. Existen unas excepciones, lo que se denominan **regímenes particulares**, que son:

- las adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas
- las ventas a distancia
- la adquisición de medios de transporte nuevos

Como veremos posteriormente de forma más detallada para cada uno de estos casos, estos regímenes se establecen, dada la diferencia de tipos existente entre los Estados

miembros, con el fin de evitar posibles distorsiones en la competencia, así como evitar posibles situaciones de fraude.

De acuerdo con la Directiva 91/680/CEE, cada Estado miembro debía llevar a cabo las modificaciones legales, reglamentarias y administrativas requeridas para su entrada en vigor en los Estados miembros el 1 de Enero de 1993²³⁵.

A continuación vamos a analizar con más detalle el nuevo régimen fiscal de las operaciones intracomunitarias.

2.2.1.- Las adquisiciones intracomunitarias

A partir del 1 de Enero de 1993, como ya hemos dicho anteriormente, surge una nueva operación: la adquisición intracomunitaria de bienes²³⁶, que se define como la obtención del poder de disponer, como propietario, de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien. Asimismo, se establece que sólo estarán sujetas al Impuesto las operaciones realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, o por personas jurídicas que no actúen como tales, cuando el transmitente sea un empresario o profesional que no se beneficie del Régimen de Franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

Así pues, para que exista el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes deben darse las siguientes circunstancias:

- la transmisión del poder de disposición a título oneroso.
- El objeto transmitido ha de ser un bien mueble corporal (esto es lógico si tenemos en cuenta el siguiente requisito).

²³⁵ Dicha obligación fue cumplida por España con la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre. Hay que decir, además, que si bien esta Ley se dedica esencialmente a regular el régimen transitorio recogido en la Directiva 91/680/CEE, el legislador también introduce algunas modificaciones al margen de este Régimen Transitorio con el fin de perfeccionar el funcionamiento general del Impuesto en nuestro país.

²³⁶ Un análisis del nuevo hecho imponible, así como de su régimen de tributación puede verse en: ALEMANY (1992), ARMESTO (1993), BUEKENHOUDT (1992), DOCAVO (1991) y DOCAVO (1992), DRAKE (1992), GONZÁLEZ POVEDA (1993b), PÉREZ DE VILLAR (1992), RUIZ (1994), TERRA y KAJUS (1992a) y TERRA Y KAJUS (1992b).

- El bien ha de ser transportado desde un Estado miembro a otro²³⁷. Éste es un aspecto de gran importancia, ya que, para que exista una adquisición intracomunitaria, es indispensable que se produzca el transporte de las mercancías desde el Estado miembro en el que se compran al Estado miembro en el que está establecido el adquirente de las mismas.

- Deben ser realizadas por empresarios o profesionales, o por personas jurídicas que no actúen como tales. Ahora bien, el transmitente no podrá ser, en ningún caso, un empresario o profesional acogido al Régimen de Franquicia.

Las adquisiciones intracomunitarias se consideran realizadas en el lugar²³⁸ donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. Pero puede ocurrir que éste comunique al vendedor un número de identificación que corresponde a un Estado miembro distinto del de llegada de los bienes. En estos casos, y para evitar posibles fraudes fiscales, se establece una "regla de cierre" según la cual, se presume que el lugar de realización de la operación es el Estado miembro bajo cuyo número de identificación fiscal, a efectos del IVA, haya operado el adquirente. Dicho Estado podrá gravar la adquisición, salvo que se demuestre que ya ha quedado sujeta al Impuesto en el país de llegada de la expedición o transporte. Este sería el caso, por ejemplo, de un empresario español que adquiere unos bienes a un empresario portugués y le indica que los transporte a Francia. Siguiendo la norma general, la adquisición intracomunitaria se entenderá realizada en Francia (que es el lugar de llegada de los bienes). Ahora bien, si aplicamos la "regla de cierre" dicha adquisición podría ser gravada en España, si el empresario español le ha comunicado un NIF concedido por la Administración

²³⁷ Hay que matizar, que cuando decimos que los bienes objeto de la adquisición intracomunitaria deben ser transportados al territorio de otro Estado miembro (distinto del de partida de la expedición o transporte), entendemos como tal, el ámbito territorial de aplicación del Tratado constitutivo de la CEE, excluidos los territorios de ésta en los que no es de aplicación el sistema común armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y así, se excluyen los siguientes territorios nacionales:

- De Alemania: Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.
- De Italia: Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del Lago Lugano.
- De Francia: los Departamentos franceses de Ultramar.
- De Grecia: Monte Athos.
- De España: Ceuta, Melilla y Canarias.

Hay que señalar además, que, a efectos del Impuesto, las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco y con la Isla de Man tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia y con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

española al empresario portugués, y siempre y cuando dicha operación no haya sido ya gravada en Francia. Con esta regla especial, el legislador trata de evitar un supuesto de elusión del Impuesto, que podría instrumentarse mediante la comunicación por el adquirente al transmitente de un número de identificación fiscal que no corresponde al país de destino efectivo de los bienes objeto de dichas operaciones.

Será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria quien la realice. En este caso, el adquirente será el encargado de ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante un mecanismo de autorrepercusión. Por su parte, al ser las entregas intracomunitarias unas operaciones exentas del Impuesto (siempre que sus correspondientes adquisiciones estén sujetas) la factura que expida el vendedor irá sin IVA.

Para la determinación de la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se tendrán en cuenta las mismas normas establecidas para las entregas interiores. Es decir, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación. Sobre ésta se aplicará el mismo tipo impositivo que se exige en el interior del país a la entrega del mismo bien. Para ello se tendrá en cuenta el tipo de gravamen vigente en el momento en que se produzca la exigibilidad del Impuesto.

Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes el IVA es exigible el día 15 del mes siguiente a aquel en que el Impuesto se haya devengado. No obstante esto, el Impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura, si ésta se expide al adquirente con anterioridad a la fecha indicada anteriormente. Es decir, se anticipa la exigibilidad del Impuesto al momento en que se expida la factura cuando esto se produce antes del día 15 del mes siguiente al momento en el que se ha devengado el Impuesto.

Al igual que ocurría con la base imponible, para determinar el momento del Devengo, la Directiva remite a las reglas establecidas para las entregas interiores. Por lo tanto, el Impuesto se devengará en el momento de la puesta a disposición del adquirente de los bienes objeto de la adquisición intracomunitaria.

Ahora bien, hay que destacar que, si la adquisición intracomunitaria origina pagos anticipados, en este caso no se aplica la regla especial prevista para las operaciones interiores, según la cual el devengo se produce cuando se realicen esos pagos anticipados.

²³⁸ En relación con el lugar de realización del hecho imponible ver GÓMEZ JIMÉNEZ (1994).

Por lo tanto, el devengo del Impuesto se producirá cuando se pongan los bienes a disposición del adquirente, con independencia de que haya habido o no pagos anticipados.

Como se ha indicado anteriormente, el adquirente de los bienes es el sujeto pasivo de la operación y, por lo tanto, el obligado a ingresar el Impuesto correspondiente a la misma. Ahora bien, el IVA devengado con motivo de una adquisición intracomunitaria constituye a la vez, para él, un IVA soportado que éste podrá deducir en la medida en que las adquisiciones efectuadas se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto. Por lo tanto, la realización de una adquisición intracomunitaria no da lugar realmente al ingreso de ningún importe en concepto del IVA, ya que la cuota devengada se incluye en la misma declaración como IVA repercutido y como IVA devengado²³⁹.

2.2.2.- Las entregas intracomunitarias

Una vez analizadas las adquisiciones intracomunitarias de bienes vamos a referirnos, aunque sea brevemente, a una operación íntimamente vinculada a aquellas: la entrega intracomunitaria de bienes.

Podemos definir las entregas intracomunitarias como las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el comprador o por un tercero, en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de aplicación del Impuesto de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional, o una persona jurídica que no actúe como tal, que esté identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o transporte.

Por lo tanto, los intercambios intracomunitarios dan lugar a dos operaciones:

- por un lado, en el país de origen se produce una entrega intracomunitaria, y
- por otro lado, en el país de destino tiene lugar una adquisición intracomunitaria.

²³⁹ Hay que destacar, que esto se viene realizando así en España desde el 1 de Enero de 1995, por aplicación de la Ley 42/94, de 30 de Diciembre ("Ley de acompañamiento" de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995). Hasta ese momento, el IVA se consideraba soportado una vez que se hubiera ingresado. Por lo tanto, entre el momento del ingreso y el de la deducción mediaba un período de liquidación (un trimestre o un mes, según los casos). Esto se hacía así porque España e Italia habían solicitado, por motivos coyunturales, no aplicar el principio de deducción inmediata que recoge la Directiva 77/388/CEE. Las

Como hemos visto, en las operaciones intracomunitarias realizadas entre sujetos pasivos del Impuesto se aplica, con carácter general, el principio de tributación en destino, por lo que, y con el fin de evitar que se produzcan supuestos de doble imposición, se establece que cuando la adquisición intracomunitaria está sujeta al IVA en el Estado miembro donde está establecido el adquirente, la correspondiente entrega intracomunitaria está exenta del Impuesto, siempre que se cumplan las dos condiciones que hemos mencionado anteriormente cuando hemos definido la operación, es decir:

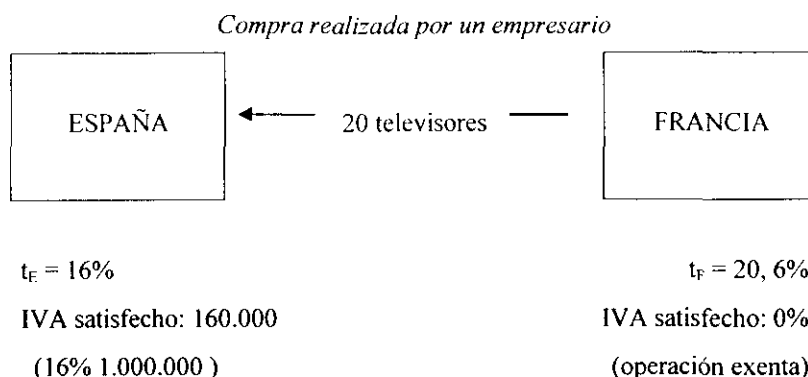
- que los bienes sean efectivamente objeto de transporte o expedición fuera del Estado miembro de origen, y
- que la entrega se efectúe a otro sujeto pasivo (o persona jurídica asimilada) que esté identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del de origen de la expedición o transporte.

La exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias de bienes es una exención plena, por lo que el sujeto pasivo que la efectúa podrá deducirse el IVA que haya soportado en las adquisiciones de bienes y servicios, en la medida en que éstos se hayan incorporado a los bienes entregados con destino a los otros Estados miembros.

Como consecuencia de la aparición de la operación entrega intracomunitaria de bienes, y al igual que comentamos para el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el concepto de exportación de bienes queda reservado, exclusivamente, para las mercancías con destino a un territorio situado fuera de la Comunidad Económica Europea.

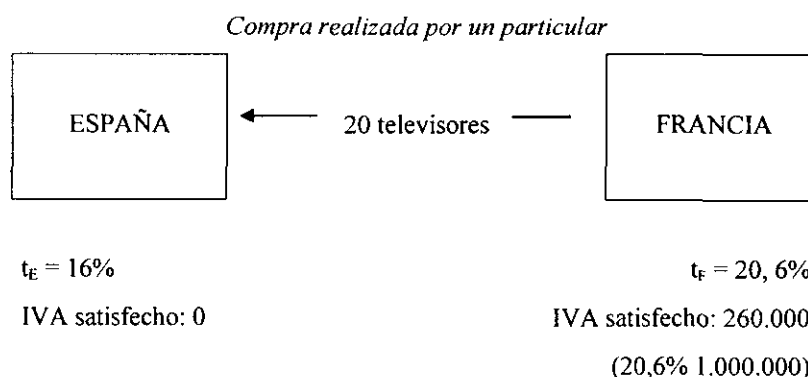
Veamos con un ejemplo muy sencillo cómo funciona este régimen de tributación. Supongamos un empresario español que compra 20 televisores a un empresario alemán. El precio unitario de los televisores es de 50.000 pesetas, y los tipos impositivos aplicables sobre dichos bienes en Francia y en España son del 20,6 y del 16 por 100, respectivamente.

autoridades comunitarias respondieron positivamente a la solicitud de estos países, concediéndoles un permiso para la no aplicación de este principio durante un período de dos años (años 1993 y 1994).



Como se cumplen todos los requisitos necesarios para ello, en España se produce una adquisición intracomunitaria. Como el principio de gravamen que se aplica a los intercambios entre sujetos pasivos es el del país de destino, dichos televisores soportarán el IVA español (16% 1.000.000 = 160.000 pesetas). El sujeto pasivo del Impuesto es, en este caso, el empresario español. Además, como esta adquisición está sujeta en el país de destino (España) la correspondiente entrega estará exenta, y por lo tanto, el IVA satisfecho en Francia será 0.

Ahora bien, si en vez de ser un empresario español el que adquiere los televisores, es un particular, en este caso no estaremos ante el hecho imponible adquisición intracomunitaria y, por lo tanto, el IVA deberá pagarse en el Estado de origen (Francia). En este caso el adquirente deberá satisfacer en concepto del IVA el 20,6% del importe de la compra, es decir, 260.000 pesetas. El empresario francés será, en este caso, el encargado de ingresar el IVA correspondiente a la operación.



2.2.3.- Las operaciones triangulares

El 30 de Diciembre de 1992, tan sólo un día antes de la entrada en vigor del Régimen Transitorio del IVA, se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas la Directiva 92/111/CEE²⁴⁰, en la que se recogen algunas medidas de simplificación y corrección del Régimen de tributación diseñado por la Directiva 91/680/CEE. Y entre éstas se incluye un tratamiento específico aplicable a las denominadas "operaciones triangulares", con el fin de solucionar los problemas que se producían al aplicar las normas generales del régimen transitorio a estas operaciones²⁴¹.

Los motivos que justifican la aprobación de esta Directiva, antes incluso de la entrada en funcionamiento de la nueva normativa comunitaria, son diversos, si bien a nosotros nos gustaría destacar fundamentalmente dos: la complejidad y la gran importancia cuantitativa de estas operaciones en el tráfico comunitario.

2.2.3.1.- TRATAMIENTO FISCAL DE LAS OPERACIONES TRIANGULARES CON ANTERIORIDAD A LA APROBACIÓN DE LA DIRECTIVA 92/111/CEE

Una operación triangular es aquella en la que se originan varias transmisiones de bienes pero sólo se produce una expedición o transporte. De manera que existe un sujeto que actúa como intermediario que adquiere a su proveedor determinados bienes, para transmitirlos posteriormente a un tercero; ahora bien, el envío de dichos bienes se efectúa directamente desde su proveedor a su cliente. Veámoslo más claramente con un ejemplo.

Supongamos tres empresarios: A, B y C, identificado cada uno de ellos en un Estado miembro distinto, que llamaremos 1, 2 y 3, respectivamente. El empresario B adquiere una mercancía al empresario A, para luego entregársela él a C en el Estado

²⁴⁰ Hay que destacar, también, que pese a que la Directiva 92/111/CEE concedía de plazo a los Estados miembros hasta el 1 de Enero de 1994 para incorporar a sus legislaciones internas el régimen previsto en la misma, los países comunitarios realizaron con bastante rapidez dicha adaptación. Basta por ejemplo mencionar que España incorporó a su ordenamiento interno los preceptos establecidos en la Directiva Comunitaria mediante el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de Mayo, publicado en el Boletín Oficial del Estado nº 126, de 27 de Mayo de 1993.

²⁴¹ Una análisis detallado de las medidas de simplificación de las operaciones triangulares establecidas en la Directiva 92/111/CEE y de sus consecuencias puede verse en: AUJEAN (1995,31 y ss), ARTHUR ANDERSEN (1993), DOCAVO (1997), ESCRIBANO (1992), GÓMEZ ARAGÓN (1993), GONZÁLEZ POVEDA (1993b), MATA (1995), OGEA (1993), ROBLAN (1994) y en *Carta Tributaria*, nº 183, Junio 1993, pp. 54-56.

miembro 3 (en el que está establecido el sujeto C). El Sujeto B pide a su vez a A que lleve directamente la mercancía al territorio 3, sin pasar por el Estado miembro 2.

En el gráfico siguiente podemos ver representada la operación.

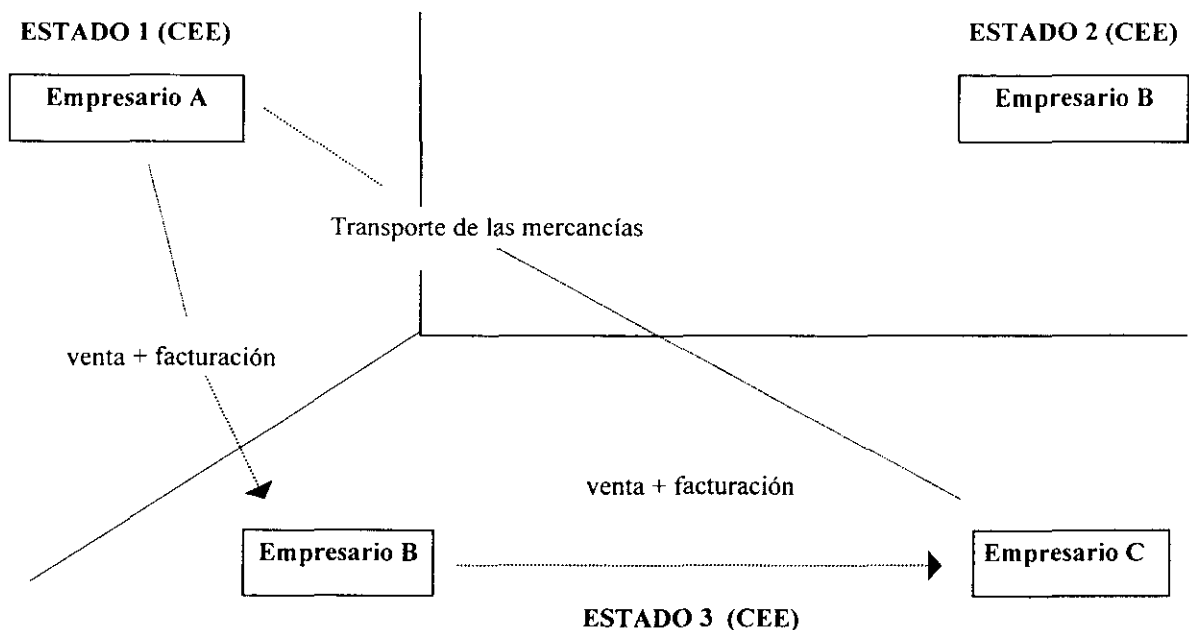
Vamos a ver los hechos imponibles que se producen en cada Estado y cómo tributaría la operación antes descrita, antes de la aprobación de la Directiva 92/111/CEE.

* Estado miembro 1: en este Estado se produce una Entrega Intracomunitaria del empresario A al B que, de acuerdo con las normas del régimen transitorio, estaría exenta del Impuesto.

* Estado miembro 2: en este Estado no se produce ningún hecho imponible a efectos del IVA.

* Estado miembro 3: en él se producen dos hechos imponibles:

- Adquisición intracomunitaria del Sujeto B: sujeta al Impuesto.
- Entrega interior de bienes del empresario B al C: está sujeta y no exenta del Impuesto.



Como hemos visto, el empresario intermedio B efectúa una adquisición intracomunitaria en el Estado de llegada de las mercancías (Estado miembro 3), seguida de una entrega interna al empresario C, realizada en ese mismo país. Como consecuencia de

ello, el Sujeto B estaba obligado a liquidar el Impuesto por dos hechos imposables en un Estado (el 3) en el que no estaba establecido. Esto implicaba, a su vez, la obligación de cumplir en dicho Estado, con una serie de obligaciones formales, tales como: presentación de declaraciones-liquidaciones por el Impuesto, llevanza de libros y documentos, tener asignado un número de identificación fiscal a efectos del IVA, presentación de la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias, nombramiento de un representante fiscal, etc. Dichas obligaciones ocasionaban unos costes administrativos a los sujetos pasivos que, además de encarecer este tipo de operaciones, suponían un gran obstáculo para su realización, lo cual era totalmente incompatible con el objetivo de libre circulación de las mercancías perseguido con la creación del Mercado Único, a partir del 1 de Enero de 1993.

Para evitar estos efectos negativos que podían derivarse de la aplicación de las normas generales del régimen transitorio a este tipo de operaciones, las autoridades comunitarias aprobaron la Directiva 92/111/CEE. Ésta modifica el contenido de la Directiva 91/680/CEE, y simplifica el régimen de tributación de las operaciones triangulares²⁴².

2.2.3.2.- RÉGIMEN FISCAL PREVISTO EN LA DIRECTIVA 92/111/CEE

Para que se pueda aplicar el régimen de tributación recogido en la Directiva 92/111/CEE a una operación triangular, ésta debe cumplir los siguientes **requisitos**:

- que la adquisición intracomunitaria se efectúe por un empresario o profesional que no esté establecido ni identificado en el Estado miembro de llegada de las mercancías, y que sí lo esté en otro Estado de la Comunidad (por ejemplo en el Estado miembro 2, como en este caso).

- Que la adquisición de estos bienes tenga como objetivo efectuar una entrega subsiguiente en el territorio de llegada de los mismos.

²⁴² La Directiva 92/111/CEE modifica el artículo 28, quáter E, párrafo tercero (dedicado a la definición de la operación triangular) y el 2.1 letra a), apartado tercero (dedicado a la determinación del sujeto pasivo en estas operaciones) de la Directiva 91/680/CEE.

- Que los bienes adquiridos sean transportados directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el adquirente de los mismos, y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

- Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional, o una persona jurídica que no actúe como tal, que tenga atribuido en el Estado miembro de destino de los bienes un número de identificación fiscal a efectos del IVA.

A cualquier operación que no reúna las características señaladas anteriormente no le serán aplicables las medidas de simplificación, y por lo tanto, deberá tributar según las normas generales del régimen transitorio para las operaciones intracomunitarias.

Dado que los principales inconvenientes derivados de la aplicación de las normas generales del régimen transitorio a las operaciones triangulares se producían para el empresario B, y en relación con las operaciones que éste realiza en el Estado miembro 3, en el que no está establecido, las medidas de simplificación previstas en la Directiva 92/111/CEE se refieren fundamentalmente al régimen de tributación de las referidas operaciones.

El **tratamiento** que la nueva Directiva otorga a las operaciones en las que concurren los requisitos antes mencionados es el siguiente:

- se declara exenta la adquisición realizada por el empresario B en el Estado miembro 3, en el que no está establecido.

- En la entrega interior subsiguiente, en el Estado miembro 3, el obligado a declarar, liquidar e ingresar el IVA correspondiente a esta operación, mediante el mecanismo de autorrepercusión, es el destinatario final de los bienes (empresario C).

De esta manera se garantiza que el empresario intermedio, no establecido en el Estado miembro 3, no se vea obligado a ingresar importe alguno en concepto del IVA en dicho territorio, al mismo tiempo que se evita que este empresario deba registrarse a efectos del Impuesto en el Estado de destino de los bienes y cumplir las restantes obligaciones formales derivadas de ello.

Ahora bien, para que no se rompa la cadena de información relativa a las entregas y a las adquisiciones intracomunitarias que, a través de los estados recapitulativos trimestrales exigidos a los sujetos pasivos, garantiza el control del IVA en el tráfico intracomunitario de

bienes, se establecen una serie de **obligaciones formales** para el empresario intermedio. Y así:

- en la factura que este empresario debe emitir cuando efectúa la entrega interior de bienes al destinatario final de los mismos deberá incluir:

- * mención expresa de que se trata de una operación triangular a la que resultan aplicables las medidas de simplificación

- * número de identificación, a efectos del IVA, de él y del destinatario de la entrega subsiguiente.

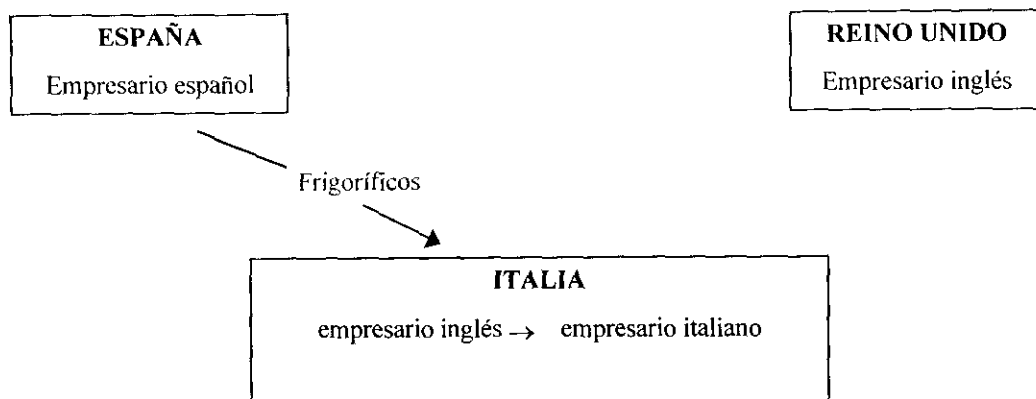
- En la declaración recapitulativa que deberá cumplimentar en el Estado en el que esté establecido, deberá hacer constar separadamente estas operaciones, con mención del número de identificación a efectos del IVA de los destinatarios finales, así como el importe total de las entregas efectuadas a cada uno de ellos, bajo este régimen simplificado, en el período objeto de la declaración.

Por su parte, el empresario C queda obligado a hacer constar de manera separada el importe de la entrega que le ha efectuado el empresario B, y de la cual es sujeto pasivo en condición de destinatario, en las declaraciones que por el IVA debe presentar en el Estado.

3. Esta obligación juega un papel fundamental en el sistema de intercambio de información entre los Estados miembros de la Comunidad, diseñado para controlar, en ausencia de fronteras, las operaciones intracomunitarias.

Veamos con un ejemplo sencillo el funcionamiento del nuevo régimen fiscal vigente para las operaciones triangulares.

Supongamos que un empresario identificado exclusivamente en el Reino Unido, a efectos del IVA, compra a un empresario español unos frigoríficos, que posteriormente va a vender a un empresario italiano. Por ello, y dado que el destino final de los bienes es Italia, el empresario inglés llega a un acuerdo con el español para que éste mande directamente los bienes a Italia.



	RÉGIMEN ANTERIOR	RÉGIMEN ACTUAL
ESPAÑA	* Entrega intracomunitaria del empresario español: exenta	* Entrega intracomunitaria del empresario español: exenta
REINO UNIDO	---	---
ITALIA	* Adquisición intracomunitaria del empresario inglés: sujeta * Entrega interior al empresario italiano: sujeta	* Adquisición intracomunitaria del empresario inglés: exenta * Entrega interior al empresario italiano: sujeta

	OBLIGACIONES FORMALES ²⁴³
Empresario inglés	* Hacer constar en la factura que emita al empresario italiano el NIF de ambos, así como indicar que se trata de una operación triangular sujeta al régimen simplificado. * Hacer constar dicha operación en el Estado Recapitulativo que presente en el Reino Unido.
Empresario italiano	* Incluir de manera separada esta operación en la declaración por IVA que presente en Italia.

Ahora bien, si el empresario inglés estuviese también identificado a efectos del impuesto en Italia, se incumpliría uno de los requisitos establecidos para la aplicación de este régimen simplificado.

²⁴³ Nos referimos exclusivamente a las obligaciones formales que deberán cumplir los sujetos pasivos como consecuencia de la operación triangular, con independencia, por lo tanto, de las obligaciones formales que debe cumplir cada uno de ellos por el resto de operaciones que efectúen.

2.2.4.- El transporte intracomunitario

La creación del Mercado Interior Único a partir del 1 de Enero de 1993, y la consiguiente eliminación de los controles físicos en las fronteras, no ha supuesto grandes cambios en relación con la forma y el lugar de imposición de la mayoría de las prestaciones de servicios, de manera que éstas son gravadas exactamente de la misma forma bajo los acuerdos transicionales a cómo lo estaban siendo anteriormente. Sin embargo, hay una excepción a esto: los servicios de transporte de mercancías intracomunitarios y sus servicios auxiliares.

Como consecuencia de la aparición del nuevo hecho imponible, la adquisición intracomunitarias de bienes, y con vistas a permitir un correcto funcionamiento del Régimen Transitorio, se hacía necesario modificar las normas de determinación del lugar de realización del transporte intracomunitario de bienes. Como hemos visto anteriormente, uno de los requisitos básicos e indispensables para que exista una adquisición intracomunitaria es que se produzca el transporte efectivo de las mercancías de un Estado comunitario a otro distinto de éste. Por lo tanto, el transporte se convierte en un elemento fundamental en la definición de las operaciones intracomunitarias. Ahora bien, aunque anteriormente el importe de estas operaciones se incluía en la base imponible de las importaciones, a partir de la entrada en vigor del Régimen Transitorio, el transporte se regula como una prestación de servicios independiente de la entrega o de la adquisición de los bienes.

El transporte intracomunitario **se define como** el transporte de mercancías cuyos lugares de partida y de llegada están situados en los territorios de dos Estados miembros distintos. Se entiende por lugar de partida aquel donde efectivamente comienza el transporte de los bienes, y por lugar de llegada aquel donde termina efectivamente el transporte.

Hay que destacar asimismo, que la Directiva 95/7/CE, del Consejo, de 10 de Abril de 1995, asimila al transporte intracomunitario de bienes el transporte efectuado dentro de un Estado, siempre que esté directamente relacionado con un transporte entre dos Estados miembros distintos²⁴⁴. Una vez considerado como transporte intracomunitario, éste seguirá

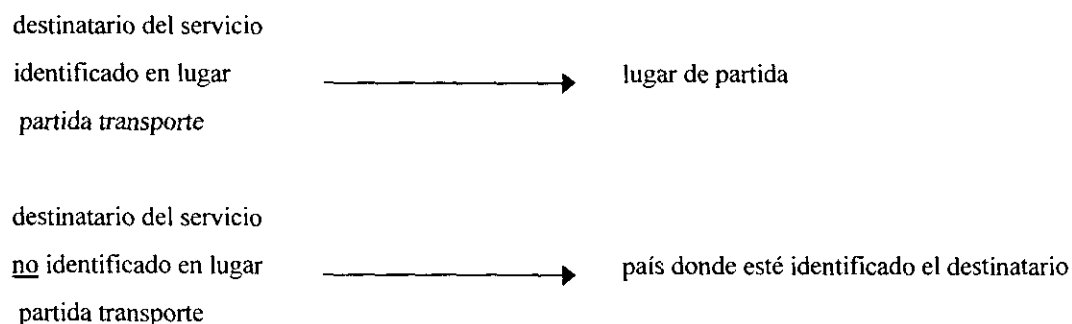
²⁴⁴ DIRECTIVA (1995). El texto íntegro de esta Directiva puede encontrarse también, en la Revista *Quincena Fiscal*, nº 9, 1995, pp. 20-25.

las normas de localización establecidas para los transportes de bienes entre dos países comunitarios. Por ejemplo, si suponemos que en Madrid existe un centro de consolidación de carga, a partir del cual se enviarán semanalmente las mercancías a Bruselas, y realizamos un transporte desde Sevilla a Madrid para llevar una mercancía al centro de consolidación, para ser posteriormente transportada a Bruselas, el transporte de Sevilla a Madrid se considera transporte intracomunitario, aunque el lugar de inicio (Sevilla) y de llegada (Madrid) estén situados en un mismo Estado miembro.

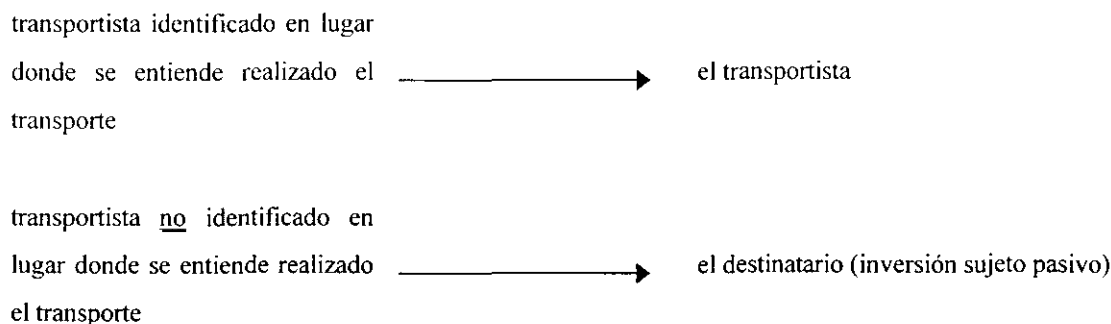
Como norma general, el transporte intracomunitario **se considera realizado** en el lugar de partida del mismo y, por lo tanto, se aplicará el IVA en las condiciones y tipos del país de inicio del transporte. No obstante, en el caso de que el destinatario de este servicio esté identificado (N.I.F.), a efectos del IVA, en un Estado miembro distinto del de partida, el transporte se gravará en el país en el que esté identificado el tomador del servicio. El esquema 1 nos refleja dónde se entiende realizado el servicio.

Si el transportista está establecido en el Estado en el que se entiende realizado el servicio de transporte, él será el **sujeto pasivo** en la operación y estará obligado, por lo tanto, a repercutir el IVA en la factura. Mientras que, si por el contrario, el transportista no está establecido en dicho territorio, se producirá la inversión del sujeto pasivo, y será el destinatario del servicio el que esté obligado a realizar la liquidación del Impuesto. El esquema 2 nos indica quién es el sujeto pasivo de la operación.

Esquema 1



Un análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la Directiva 95/7/CE puede verse en el artículo al respecto de GASCÓN (1996).

Esquema 2

Supongamos que un empresario español contacta con un transportista francés, que está en Bélgica por motivos de trabajo, para que le traiga a España uno bienes que ha adquirido a un empresario belga. En este caso, como el destinatario del servicio (empresario español) está identificado en un Estado miembro distinto del de partida de las mercancías (Bélgica), no se aplicará la regla general, y el servicio de transporte quedará sujeto al IVA en España. Ahora bien, como el transportista no está identificado en España, entonces, será el empresario español el encargado de ingresar a la Hacienda española el IVA correspondiente a la operación.

Pero la Directiva comunitaria que regula el régimen de tributación aplicable durante este período transitorio, no modifica únicamente las normas de determinación del lugar en el que se entiende realizado el transporte intracomunitario propiamente dicho, sino que éstas modificaciones afectan también a los servicios accesorios al transporte intracomunitario, así como a los servicios de intermediación en estas operaciones.

Las normas aplicables en estos casos son muy similares a las que hemos visto para el transporte intracomunitario. Así, estos servicios se gravarán donde se presten materialmente. No obstante, cuando el destinatario del servicio (en estos casos del servicio accesorio o del servicio de mediación) esté identificado en un Estado miembro distinto del de la ejecución material se gravarán en el lugar en el que éste esté identificado.

Es importante destacar, que el número de identificación fiscal al que nos estamos refiriendo, es siempre el del destinatario del servicio de transporte, del servicio accesorio o del servicio de mediación, que puede no coincidir con el del destinatario de los bienes.

Hay que poner de relieve también, que las normas descritas sobre el lugar de realización del transporte intracomunitario de bienes se aplicarán siempre que dicho servicio se preste a un sujeto pasivo del Impuesto, ya que si el destinatario de los bienes es un particular, entonces la operación se entenderá realizado en el Estado miembro de partida del transporte.

Por último, señalar que están exentas del Impuesto las prestaciones de transporte intracomunitarias de bienes efectuadas con destino o procedentes de las Islas Azores y Madeira, así como las efectuadas entre dichas Islas.

2.2.5.- Otras operaciones

2.2.5.1.- BIENES OBJETO DE INSTALACIÓN O MONTAJE

En el caso de entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, el traslado inicial de los bienes a instalar no dará lugar a una operación intracomunitaria (adquisición - entrega) gravada, siempre que:

- dicha instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados, y
- su coste exceda del 15% de la contraprestación total correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

La entrega posterior de dichos bienes, una vez instalados, tendrá la consideración de entrega interna allí donde se realice.

Si el vendedor no está establecido en ese territorio, entonces se producirá la inversión del sujeto pasivo, estando obligado el adquirente a liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.

2.2.5.2.- TRANSFERENCIA DE BIENES

Se entiende por transferencia intracomunitaria de bienes el traslado por un empresario o profesional, o por su cuenta, de un bien desde un Estado miembro, en el interior del cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, importado o

adquirido en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con destino a otro Estado miembro distinto, en el cual dicho bien va a ser aplicado a las necesidades de la actividad empresarial del mismo sujeto pasivo. Éste sería el caso de una empresa francesa que compró un ordenador en Francia y que lo manda ahora a una de sus sucursales en España para que sea utilizado en ésta; o es el caso también, de bienes enviados desde otro Estado miembro para ser almacenados para su posterior venta.

La Ley asimila las transferencias de bienes a las entregas intracomunitarias, aunque en aquellas no se produce la transmisión del poder de disposición (la persona o entidad que realiza la transferencia es al mismo tiempo el destinatario de la misma), ni existe contraprestación (que como vimos al definir las adquisiciones intracomunitarias eran dos requisitos que debían darse para que éstas existiesen).

El *tratamiento fiscal* de estas operaciones consiste en gravarlas en destino, como si fuesen adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos pasivos del Impuesto. Por lo tanto, siempre que la adquisición esté sujeta en el Estado miembro de destino de los bienes, la correspondiente entrega estará exenta en origen.

El fin perseguido por las autoridades comunitarias, al asimilar las transferencias de bienes a las entregas intracomunitarias, es el de controlar los movimientos de estas mercancías. De ahí que se excluyan del sistema antes descrito una serie de operaciones, en las que el control puede realizarse a través de otros mecanismos. Así se considera que *no se produce la transferencia de bienes*, en los siguientes supuestos:

- cuando se transporta o expide un bien para efectuar en el Estado miembro de llegada operaciones de venta a distancia o para realizar entregas con instalación o montaje en el ejercicio de la actividad empresarial del sujeto pasivo.

- Cuando los bienes transferidos se destinen a la realización de exportaciones o ulteriores entregas intracomunitarias exentas.

- Cuando el bien se haya trasladado para que se preste un servicio sobre el mismo en el Estado miembro de llegada, por ejemplo, una reparación.

- Cuando el traslado del bien tenga como finalidad que el sujeto pasivo, en el Estado miembro de llegada, utilice temporalmente ese bien para prestar servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

- En los supuestos de utilización temporal de dichos bienes por un período de tiempo no superior a 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro, en el interior del

cual, la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se hubiera beneficiado del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

Para la determinación de la *base imponible* en el caso de transferencia de bienes, la Ley señala que deben utilizarse las mismas normas que se aplican para el supuesto del autoconsumo de bienes²⁴⁵.

2.2.5.3.- EJECUCIONES DE OBRA

Las normas comunitarias también asimilaban a las adquisiciones intracomunitarias de bienes la recepción del resultado de una ejecución de obra, llevada a cabo en otro Estado miembro, siempre que se diesen los siguientes requisitos:

- los materiales utilizados por quien ejecuta la obra debían haber sido expedidos o transportados al Estado miembro donde se iban a ensamblar, por el cliente o por su cuenta, a partir del Estado miembro en el cual éste estaba identificado a efectos del IVA
- la obra fabricada o ensamblada debía expedirse al mismo cliente y al mismo Estado del que procedían los materiales.

Siempre que se cumplieran estos requisitos, la operación que se gravaba (y en definitiva la que se asimilaba a las adquisiciones intracomunitarias) era la recepción de la obra fabricada o ensamblada. Asimismo, quedaban exentos de tributación tanto el suministro inicial de los materiales, como la salida del producto terminado del Estado miembro en el que se había realizado la construcción o el ensamblaje.

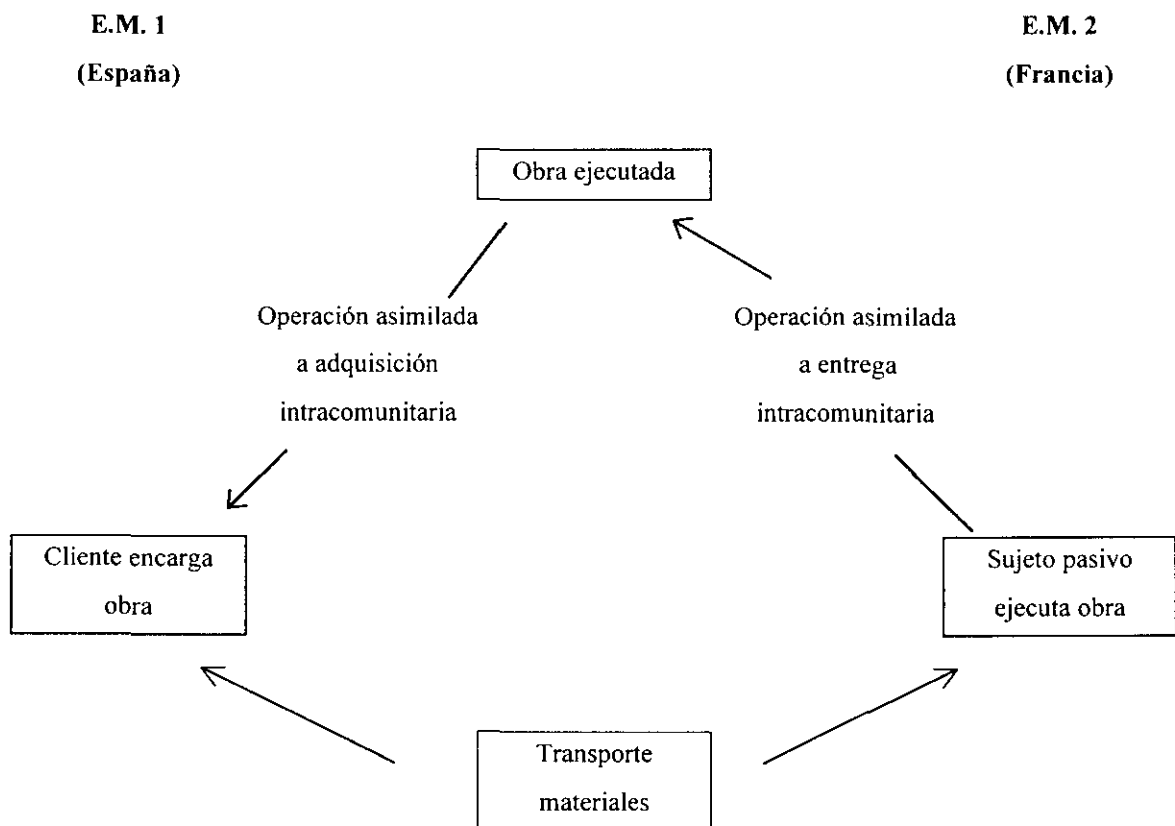
En la página siguiente se recoge de forma gráfica esta operación.

²⁴⁵ Así:

- si los bienes son entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos, sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes (precio de adquisición).
- Si los bienes entregados han sido transformados por el transmitente, o por su cuenta, la base imponible es el coste de elaboración.
- Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considera como base imponible el valor de los bienes en el momento de la entrega.

Ahora bien, el régimen de tributación de estas operaciones ha cambiado totalmente con la aprobación por el Consejo de la Directiva 95/7/CE, de 10 de Abril de 1995, que introduce algunas medidas de simplificación en el Impuesto sobre el Valor Añadido²⁴⁶.

A partir de 1996 todas las ejecuciones de obra tienen la consideración de prestaciones de servicios. Éstas se consideran realizadas, de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios, en el Estado miembro donde está establecido el prestador de los servicios, siendo, precisamente éste, el sujeto pasivo del Impuesto.



²⁴⁶ DIRECTIVA (1995). Los Estados miembros, por su parte, debían adaptar sus legislaciones internas al contenido de estas nuevas normas antes del 1 de Enero de 1996. Se concede, sin embargo una prórroga a Luxemburgo y a Alemania, que tienen de plazo hasta el 1 de Enero de 1997. España ha adaptado su legislación interna al contenido de la Directiva 95/7/CE a través del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de Diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera.

Un análisis del contenido de esta Directiva puede verse en TERRA (1995).

2.3.- LOS RÉGIMENES PARTICULARES

Como ya hemos mencionado anteriormente, dentro del Régimen Transitorio se establecen unos Regímenes Particulares que intentan, por un lado, impulsar la sustitución del Régimen Transitorio por el Definitivo, y por otro lado, evitar las posibles distorsiones derivadas de las diferencias de tipos entre los distintos países de la Comunidad.

En estos regímenes particulares se mezclan criterios de gravamen en origen y en destino. Así, se establece que ciertas operaciones deben tributar en destino aún cuando no se reúnan todos los requisitos exigidos por el Régimen General para ello; y por el contrario, otras operaciones que cumplen todas las condiciones necesarias para estar sujetas al IVA en el país de destino, deben, de acuerdo con los Regímenes Particulares, ser gravadas en origen.

A continuación vamos a analizar cada uno de estos regímenes particulares más detalladamente²⁴⁷.

2.3.1.- Las adquisiciones intracomunitarias no sujetas

Este Régimen particular afecta a los siguientes sujetos:

- los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, respecto de los bienes acogidos al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no dan derecho a deducir, total o parcialmente, el IVA soportado.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Estos sujetos no tienen derecho a deducirse el Impuesto soportado en las compras que hayan realizado, por lo que el IVA será para ellos una carga definitiva. Como consecuencia de esto, si las diferencias entre los tipos impositivos de los Estados miembros

²⁴⁷ Un análisis de estos regímenes particulares de tributación previstos por la Directiva 91/680/CEE puede verse en: ARMESTO (1993, 133-136), DRAKE (1992), ESCRIBANO (1992), GARDE ROCA (1993) MARTÍN NAVAMUEL (1993, 22-23) y PÉREZ DE VILLAR (1992, 91-99).

son importantes, éstos tenderían a realizar sus compras en aquellos países donde los tipos fuesen más bajos. Con el fin de evitar estas distorsiones de la competencia, la Directiva 91/680/CEE establece para ellos un Régimen Particular, haciéndoles deudores del Impuesto en el Estado miembro de destino por las compras que realicen en otro país comunitario, siempre que éstas superen un determinado volumen²⁴⁸.

Por el contrario, las compras que realicen los sujetos pasivos antes mencionados, están sujetas al Impuesto en el país de origen, siempre que el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los Estados miembros (excluido el IVA devengado en dichos territorios) sea inferior, durante el año natural precedente, o en el año en curso, a una cuantía concreta que debe fijar cada Estado miembro, y que en ningún caso podrá ser inferior al contravalor en moneda nacional a 10.000 ECUs²⁴⁹ (aproximadamente 1.300.000 pesetas²⁵⁰). Tan pronto como las compras realizadas por dichos sujetos en los demás Estados miembros superen el límite establecido por cada país (en el año anterior o en el año en curso), éstas deberán ser gravadas de acuerdo con el principio de imposición en destino. Hay que insistir, no obstante, en que la cifra de los 10.000 ECUs es un importe mínimo, pudiendo los Estados miembros fijar un límite mayor siempre que lo deseen.

El cuadro 14 recoge los límites fijados por cada uno de los Estados comunitarios.

Por lo tanto, para poder aplicar este Régimen Particular es necesario que se cumplan dos tipos de requisitos:

- unos cualitativos, en cuanto a la condición de los adquirentes, y
- otros cuantitativos, en relación con el límite mínimo establecido por cada Estado miembro.

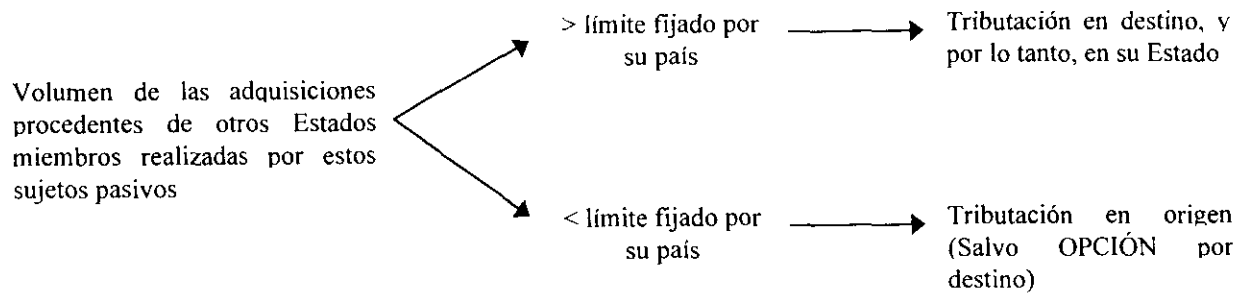
No obstante, cuando el volumen de las compras realizadas por los sujetos pasivos señalados sea inferior al límite fijado (y por lo tanto éstas deberían gravarse en origen),

²⁴⁸ El Informe BOITEAUX (elaborado por una Comisión creada en Francia, y presidida por Marcel Boiteaux - de ahí su nombre -) planteaba que las diferencias en los tipos del IVA dentro de la Comunidad, por encima de dos puntos, podían causar distorsiones severas en el comercio internacional. Por ello proponía que o bien se aproximasen los tipos impositivos o que se aplicase el principio de imposición en destino (opción por la que se decantaba mientras los tipos no estuviesen armonizados). Ver BOITEAUX (1988).

²⁴⁹ Las propuestas iniciales de la Comisión fijaban este límite en 35.000 ECUs y además preveían que, a partir de 1995, ese importe se duplicase pasando a situarse en 70.000 ECUs. No obstante, en las conclusiones del Consejo ECOFIN del 24 de Junio de 1991, ya figuraba la cantidad finalmente aprobada de 10.000 ECUs.

²⁵⁰ En el cálculo de este límite se incluirán las compras a distancia cuando éstas se entiendan efectuadas en el país de origen (cuando el importe de las ventas a distancia realizadas por el vendedor en ese Estado miembro no superen el límite previsto - 100.000 o 35.000 ECUs -).

estos sujetos pasivos podrán optar por que sus operaciones tributen en el Estado de destino. Dicha opción se ejercitará presentando la declaración censal (modelo 036) y surtirá efecto en tanto no sea expresamente revocada, y en todo caso, durante un período mínimo de dos años. El ejercicio de esta opción afectará a la totalidad de las adquisiciones intracomunitarias que efectúe el sujeto pasivo.



Cuadro 14: Umbrales fijados por los Estados miembros para las adquisiciones no sujetas

ESTADOS MIEMBROS	ECUs	MONEDA NACIONAL
Alemania	12.255	25.000 DEM
Austria	11.200	150.000 ATS
Bélgica	10.000	450.000 BEF
Dinamarca	10.000	80.000 DKK
España	10.000	1.300.000 PTA
Finlandia	10.000	50.000 FIM
Francia	10.000	70.000 FF
Grecia	10.000	2.500.000 DR
Irlanda	41.600	32.000 IR £
Italia	10.000	16.000.000 L
Luxemburgo	10.000	400.000 FL
Países Bajos	10.000	23.000 FI
Portugal	10.000	1.800.000 ESC
Reino Unido	65.500	48.000 £
Suecia	10.000	90.000 SEK

Por último, señalar que se excluyen de este Régimen Particular las adquisiciones de medios de transporte nuevos y la de aquellos bienes que estén sujetos a los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará a efectos de ver si se sobrepasa o no el límite establecido.

Por lo tanto, y a modo de resumen, podemos decir que las adquisiciones realizadas por estos sujetos se someten a gravamen en destino cuando el importe de las compras superen el umbral fijado por cada Estado (y que en ningún caso podrá ser inferior a 10.000 ECUs), y en origen cuando no lo superen. No obstante, también se prevé que los sujetos puedan optar por el gravamen en destino cuando efectúen compras por un importe inferior al límite acordado.

2.3.2.- Las ventas a distancia

Se entiende por venta a distancia aquella en que los bienes son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o transporte.

El concepto de venta a distancia comprende no sólo la venta por catálogo (como pretendía inicialmente la Comisión Europea²⁵¹), sino también la realizada utilizando otros medios como la prensa, televisión, teléfono, teletexto, etc.

Este Régimen Particular²⁵² se aplicará únicamente cuando el adquirente de los bienes sea un particular, un sujeto pasivo exento o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, siempre que sus adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al Impuesto²⁵³. Además, y como se pone de manifiesto en el concepto de venta a distancia, es necesario también que se cumplan los dos siguientes requisitos:

²⁵¹ Aunque la Comisión de las Comunidades Europeas pretendía en un primer momento restringir el concepto de ventas a distancia a aquellas realizadas exclusivamente por catálogo, el Comité Económico y Social mostró ya en 1990 la necesidad de ampliar la noción de venta por correspondencia; Ver CES (1990). En este mismo sentido se manifestó también la Confederación Fiscal Europea, mostrándose partidaria de extender el concepto a las ventas por televisión, periódico, puerta a puerta, etc.

²⁵² El problema que podían plantear estas operaciones y, como consecuencia de ello, la necesidad de establecer para ellas un régimen especial de tributación, se puso de manifiesto por primera vez en PARLAMENTO EUROPEO (1988, 18 y 19). Posteriormente las Propuestas de 1989 ya se planteaban la problemática de estas operaciones y proponen la aplicación del principio de imposición en destino. Ver COM (89) 260 final, p. 6.

- que el transporte de los bienes sea realizado por el vendedor o por su cuenta. Si lo efectúa el comprador, entonces a esa operación no se le aplicará lo previsto en este Régimen Particular.

- Los bienes vendidos no pueden ser medios de transporte nuevos ni bienes objeto de instalación o montaje, pues estos tienen su propio régimen específico.

Como hemos señalado ya, previamente, el Régimen General del Impuesto sobre el Valor Añadido, que introduce la Directiva 91/680/CEE, prevé la aplicación del principio de tributación en origen para las adquisiciones de bienes realizadas por particulares. Pues bien, la característica fundamental de este Régimen específico es el de gravar estas operaciones, en determinados casos, en el Estado de destino.

El funcionamiento de este Régimen particular es muy similar al de las operaciones no sujetas, y concretamente:

- si el volumen de ventas realizadas por un mismo sujeto pasivo con destino a un mismo Estado comunitario no excede en el año en curso (o no ha superado en el año precedente) del límite fijado por cada Estado miembro ²⁵⁴, entonces estas ventas tributarán en origen. El límite establecido con carácter general es el contravalor en moneda nacional de 100.000 ECUs²⁵⁵. No obstante, se permite a los Estados, que consideren que la aplicación del tope previsto puede dar lugar a graves distorsiones en las condiciones de competencia, situar esta cifra en 35.000 ECUs²⁵⁶. En el cuadro siguiente se recogen los límites concretos fijados por cada uno de los Estados miembros.

²⁵³ Por lo tanto, cuando los destinatarios de las ventas a distancia sean sujetos pasivos no exentos del Impuesto no se aplica el Régimen particular de estas operaciones, sino el general de las operaciones intracomunitarias: adquisición sujeta y entrega exenta.

²⁵⁴ El límite se establece, por lo tanto, en función del volumen de ventas, no de quién adquiere los bienes, sino de quién realiza las ventas a distancia.

²⁵⁵ En un primer momento, la Comisión fijó este límite en un millón de ECUS [COM (90) 182 final]. Posteriormente el Consejo ECOFIN, de 24 de Junio de 1991, disminuyó ese tope, fijándolo en 100.000 ECUs, e incluso plantea la posibilidad de que se sitúe en 35.000 ECUs si los Estados consideran que el otro importe puede provocar distorsiones en la competencia.

Los Diputados VON WOGAN y LATAILLADE se mostraron ya a favor de la reducción de la cantidad del millón de ECUs. Ver, *Debates del Parlamento Europeo*, núm. 3 - 396, celebrados el 20 de Noviembre de 1990, pp. 33 y 37, respectivamente.

²⁵⁶ Este es el límite fijado, entre otros países, por España, y equivale aproximadamente a 4.550.000 pesetas.

Asimismo, se establece que los Estados miembros que hagan uso de esta facultad deberán tomar las medidas necesarias para informar de ello a las autoridades competentes del Estado miembro a partir del cual los bienes son expedidos o transportados.

- si el volumen de las ventas a distancia sobrepasa ese límite, entonces el vendedor tendrá que aplicar a sus ventas el tipo de gravamen vigente en el país de destino de los bienes.

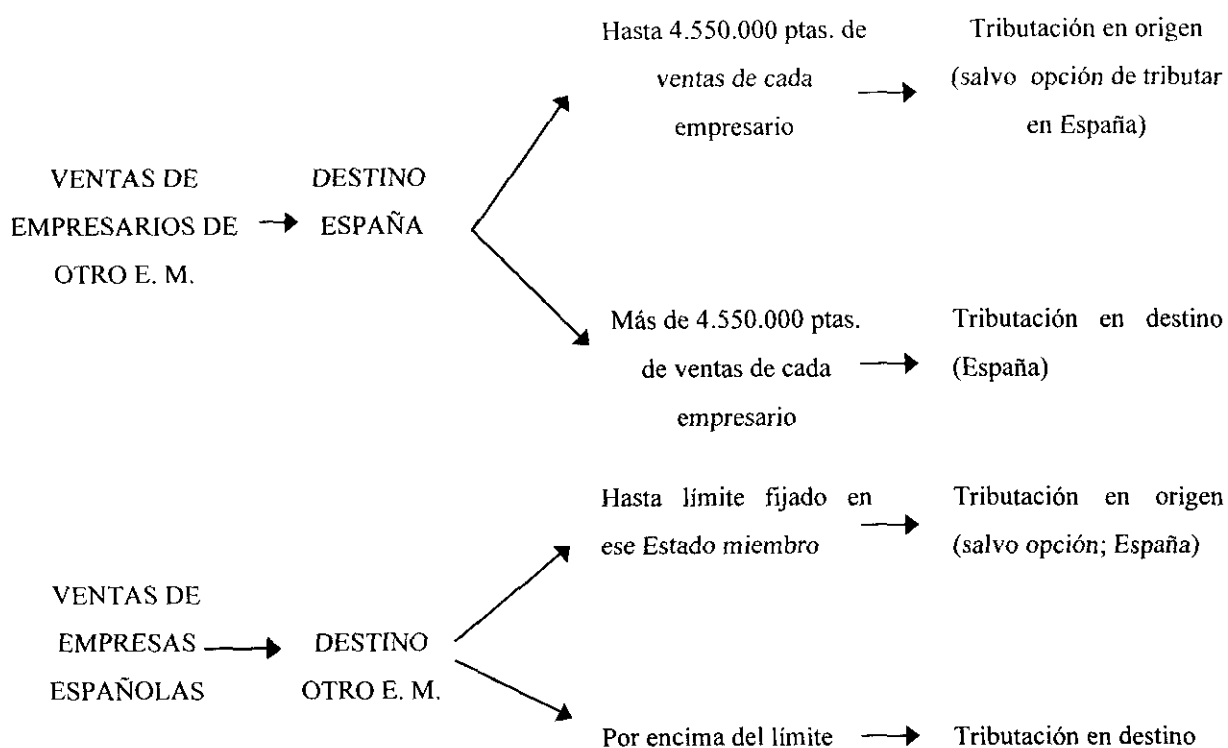
No obstante, aunque el volumen de ventas no supere el límite fijado por cada Estado miembro, *el vendedor podrá optar*, en todo caso, por la tributación en destino. Esta opción deberá mantenerse como mínimo durante un período de dos años.

En la gráfico siguiente, se recoge de forma esquemática el funcionamiento de este régimen particular.

Cuadro 15: Límites fijados por los Estados miembros para las ventas a distancia

ESTADOS MIEMBROS	ECUs	MONEDA NACIONAL
Alemania	100.000	200.000 DM
Austria	100.000	1.400.000 ATS
Bélgica	35.000	1500.000 BEF
Dinamarca	35.000	280.000 DKK
España	35.000	4.550.000 PTA
Finlandia	35.000	200.000 FIM
Francia	100.000	700.000 FF
Grecia	35.000	8.200.000 DR
Irlanda	35.000	27.000 IR £
Italia	35.000	54.000.000 L
Luxemburgo	100.000	4.200.000 FL
Países Bajos	100.000	230.000 Fl
Portugal	35.000	6.300.000 ESC
Reino Unido	100.000	70.000 £
Suecia	35.000	320.000 SEK

TRIBUTACIÓN DE LAS VENTAS A DISTANCIA



El Consejo decidió establecer en determinados casos un régimen de tributación en destino para estas operaciones para evitar que, como consecuencia de la insuficiente aproximación de tipos, se produjesen importantes distorsiones, tanto en las decisiones de consumo de los agentes económicos, como en la decisión de establecimiento de estas empresas de venta a distancia (que tenderían a ubicarse en aquellos Estados miembros que aplicasen unos tipos de gravamen menores).

Las ventas a distancia de elementos de transporte nuevos y de productos sujetos a impuestos especiales, aún cuando los adquirentes sean particulares, tributarán siempre en destino, cualquiera que sea su importe.

En estas operaciones el responsable del pago del Impuesto es el proveedor, por lo que en el caso de que la transacción tribute en el país de destino de los bienes, y el vendedor no esté establecido en él, éste deberá nombrar, en ese Estado miembro, un representante que cumpla con sus obligaciones fiscales. Este sistema particular de tributación, por lo tanto, impone una carga administrativa adicional, y además, gravosa para las empresas que

realizan ventas a distancia²⁵⁷ con otros Estados miembros y superen los límites fijados. Todo ello puede llevar a los vendedores a modificar las condiciones del contrato, haciendo, por ejemplo, que el comprador se haga cargo del transporte de los bienes, o a crear más sucursales en el país de origen para no superar los umbrales establecidos, especialmente en aquellos países cuyas obligaciones formales son más gravosas, lo que no es deseable de cara al buen funcionamiento del Mercado Interior Único.

Por otro lado, nos gustaría también llamar la atención sobre otro aspecto. El control de los umbrales fijados para las ventas a distancia sobre los consumidores finales plantea ciertos inconvenientes que deberán resolverse a través de los mecanismos de cooperación y comunicación entre las distintas Administraciones, ya que cuando una empresa remite pedidos por encima del límite establecido, ésta deberá comunicar este hecho, para que, a su vez, el servicio fiscal del país donde se considera localizada la operación tenga conocimiento de que se ha superado el umbral y que, por lo tanto, la operación tendrá que tributar en ese Estado. Por consiguiente, la correcta aplicación de las disposiciones sobre ventas a distancia requerirá claramente la estrecha colaboración entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros.

Por último, vamos a referirnos a una Propuesta que en su día realizó la Confederación Fiscal Europea en relación con este Régimen Particular de tributación. Ésta proponía que el importe del umbral, que en principio va a determinar si la operación está sujeta en origen o en destino, se refiriese a las operaciones realizadas por todas las empresas de un mismo Grupo, ya que, de lo contrario, se podría caer en lo que hemos señalado anteriormente de que se creasen en un mismo Estado con tipos impositivos bajos, varias empresas (pertenecientes a un mismo Grupo) que se dedicasen a la realización de ventas a distancia, sin que ninguna de ellas superase el umbral establecido por los Estados con tipos más altos. De esa manera, estas empresas estarían evitando todos los inconvenientes (sobre todo formales) que surgen cuando sus operaciones con otros Estados, en los que no están establecidos, superan los límites establecidos.

²⁵⁷ El problema de la carga extra ya lo puso de manifiesto el Comité Económico y Social en su Informe sobre la Comunicación de la Comisión [COM (89) 260 final], en el que además se establecía que en ningún caso las condiciones que se establezcan a estas empresas pueden ser más onerosas que las que se imponen a las de países terceros del mismo sector y que se debe aclarar cómo se podrían supervisarse dichas operaciones; ver CES (1989).

Las gravosas obligaciones formales que se derivan de la aplicación de este Régimen Particular a las ventas a distancia fue también constatada por la Comisión en su Documento COM (90) 182 final, p.16.

A modo de resumen, podemos decir que en este Régimen particular el gravamen se produce en destino siempre que el volumen de ventas supere los umbrales establecidos. Mientras que, si no se sobrepasan estos límites, el Impuesto se exigirá en origen. Existe, no obstante, la opción de tributar en destino cuando, aún no excediéndose el importe fijado, el sujeto pasivo así lo desee. El deudor del Impuesto será el vendedor, que, si no está establecido en el Estado miembro en el que se consideren realizadas las ventas a distancia, deberá nombrar en él un representante que cumpla con sus obligaciones fiscales.

2.3.3 .- Las adquisiciones de medios de transporte nuevos

El Régimen de tributación previsto en la Directiva 91/680/CEE, establece, con carácter general, la aplicación del principio de gravamen en destino para los intercambios intracomunitarios realizados entre sujetos pasivos del Impuesto, así como la aplicación del principio de imposición en origen para las adquisiciones de bienes efectuadas por particulares. Ahora bien, este criterio general no se aplica en el caso de las adquisiciones de medios de transporte nuevos efectuadas a título oneroso, ya que éstas siempre están sujetas al Impuesto en destino, cualquiera que sea la condición del comprador y del vendedor. Por lo tanto, la adquisición de estos bienes llevadas a cabo por consumidores finales están siempre sujetas al IVA en el Estado miembro de destino.

Nótese, por lo tanto, la enorme importancia que tiene, de cara al correcto gravamen de éstos bienes, el intercambio de información entre los Estados miembros.

El motivo por el que las autoridades comunitarias decidieron fijar un régimen de tributación para este tipo de operaciones²⁵⁸ es claro. La naturaleza móvil y el alto valor unitario de estos bienes hacen que su adquisición se vea fuertemente influida por variaciones en los precios finales (motivadas por las diferencias existentes en el nivel de los tipos impositivos aplicables en los distintos Estados miembros)²⁵⁹. Además, el volumen de comercio de este sector a nivel comunitario es muy elevado.

²⁵⁸ El Régimen Particular aplicable a las adquisiciones de medios de transporte nuevos se planteó ya, en los términos que establece la Directiva 91/680/CEE, en las propuestas en relación con la armonización del IVA presentadas por la Comisión en el año 1989.

²⁵⁹ Supongamos un particular que desea comprarse un automóvil y que reside en el Estado A, en el que el tipo impositivo aplicable es del 18,6 por 100. Por su parte, en el país B (límitrofe con A) el tipo en vigor es del 12

Ahora bien, este Régimen Particular de tributación se aplica únicamente a determinados medios de transporte, y siempre que éstos sean nuevos.

A estos efectos se consideran medios de transporte los siguientes:

- los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm³ o su potencia exceda de 7,2 Kw.

- Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de: los buques afectos a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales; los buques afectos exclusivamente al salvamento, a las asistencia marítima y a la pesca costera; y los buques de guerra.

- Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 Kg., con excepción de aquellas que se utilicen exclusivamente por Compañías dedicadas a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades mercantiles, y de las utilizadas por Entidades Públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

Dichos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de estas dos circunstancias²⁶⁰:

- que su entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio.

- Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 Km., las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

por 100. Y por último, en un tercer Estado C, algo más alejado de A, los automóviles están sujetos al 15 por 100. El Sujeto puede optar por adquirir el vehículo en cualquiera de estos tres países. Suponemos que el precio del bien es el mismo en los tres países (aunque somos conscientes de que esto es difícil que se dé en la realidad), con el fin de aislar el efecto sobre el precio final del vehículo provocado por la diferencia de tipos entre estos países e igual a 4 millones.

Precio final en el Estado A: 4.744.000

Precio final en el Estado B: 4.480.000

Precio final en el Estado C: 4.600.000

Como puede observarse, en este caso, al particular puede interesarle, si se aplicase el Régimen General, ir a comprar el vehículo al país B (que además está cerca), mientras que puede no interesarle tanto comprarlo en C (por ser mayores los costes de desplazamiento).

²⁶⁰ El límite de tres meses y 3.00 Km., previstos para los medios de transporte terrestres en la Directiva 91/680/CEE, ha pasado a ser de seis meses y 6.000 Km., tras la adopción de la Directiva 94/5/CE, de 14 de Febrero. Esta Directiva señalaba que los Estados miembros debían adaptar sus legislaciones a estos nuevos datos antes del 1 de Enero de 1995.

2.3.4.- Otros casos especiales

* De acuerdo con el artículo 28 duodécimo de la Directiva 91/680/CEE, y hasta el 30 de Junio de 1999, están exentas del Impuesto las **entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos**, siempre que dichos bienes formen parte del equipaje personal del viajero que se desplaza a otro Estado miembro en un vuelo o travesía marítima intracomunitaria, según las cantidades y condiciones establecidas para las importaciones en régimen de viajeros.

Se asimilan a estas entregas, las efectuadas a bordo de un avión o de un buque en el transcurso de un transporte intracomunitario de viajeros.

Asimismo esta exención se aplica también a las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos situadas en el recinto de las dos terminales de acceso al Túnel de la Mancha.

Por su parte, las tiendas libres de impuestos podrán solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición de los productos que se destinan a las ventas exentas del impuestos.

* **Bienes sujetos a Impuestos Especiales:** como hemos podido ver al analizar los otros Regímenes Particulares, estos bienes quedan al margen de éstos, cuando de acuerdo con ellos deberían quedar sujetos al Impuesto en origen, ya que como hemos comentado en cada caso concreto, los bienes sujetos a impuestos especiales y los medios de transporte nuevos, tributan siempre en destino.

2.4.- LAS NUEVAS OBLIGACIONES FORMALES

La desaparición de las fronteras fiscales en el seno del Mercado Interior, a partir del 1 de Enero de 1993, hacía necesario crear un sistema de recogida de datos suficientemente fiable, que permitiese el control de los intercambios comerciales intracomunitarios, al mismo tiempo que proporcionase los datos necesarios para que las empresas pudiesen llevar a cabo estudios sobre el funcionamiento del mercado (comprobación del desarrollo

comercial, análisis de la rentabilidad de los diferentes sectores empresariales, etc.) y se pudiesen elaborar las estadísticas sobre el comercio internacional.

Al igual que ocurre en las operaciones interiores, el control de las transacciones intracomunitarias debe llevarse a cabo, en ausencia de documentos aduaneros, mediante el cruce de los datos consignados por el comprador y el vendedor en sus correspondientes declaraciones por el Impuesto. Ahora bien, para que se produzca ese intercambio de información, y teniendo en cuenta que los sujetos que intervienen en las operaciones intracomunitarias no se encuentran establecidos en el mismo Estado, es necesario homogeneizar los datos recabados por la Administración de cada Estado miembro, a fin de posibilitar su posterior cruce. Asimismo, es también necesario regular los sistemas de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados comunitarios.

Hay que tener en cuenta, además, que tal y como puso de manifiesto el Consejo Europeo, este nuevo sistema de recogida de la información debe tender a aligerar las cargas administrativas de las empresas y de las Administraciones tributarias nacionales, pues en ningún caso la supresión de las fronteras fiscales y el establecimiento del Mercado Interior deben suponer mayores costes para las mismas²⁶¹.

El siguiente cuadro refleja las obligaciones formales que tienen los sujetos pasivos en relación con el IVA, distinguiendo aquellas que ya tenían antes de la eliminación de las fronteras fiscales y aquellas otras existentes desde ese momento.

Siguiendo el orden establecido por la Directiva 91/680/CEE, las obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido son, en forma resumida, las siguientes²⁶²:

²⁶¹ Como señaló Peter WILMOTT (Director General de Aduanas y Fiscalidad Indirecta de la Comisión de la CEE) "para los sujetos pasivos, la obligación de presentar estos "listados" o "estados recapitulativos" trimestralmente, como los llama la Directiva, es el precio a pagar para compensar la eliminación de los controles, previamente llevados a cabo por los funcionarios aduaneros... y será una obligación considerablemente menos onerosa que los costos y la carga administrativa asociados con la preparación del Documento Administrativo Único...". Ver WILMOTT (1993, 135).

²⁶² Artículo 28 noveno de la Directiva 91/680/CEE.

Cuadro 16: Obligaciones formales de los sujetos pasivos en relación con el IVA

Existentes <u>antes</u> del 1 de Enero de 1993	<ul style="list-style-type: none"> * Presentar declaración de comienzo, modificación o cese de la actividad * Llevar contabilidad detallada * Solicitar NIF * Expedir y entregar factura o documento equivalente * Presentar declaración-liquidación periódicas del IVA * Presentar declaración resumen anual
Existentes <u>desde</u> el 1 de Enero de 1993	<ul style="list-style-type: none"> * Solicitar NIF comunitario * Indicar en sus declaraciones- liquidaciones periódicas el importe de las entregas y de las adquisiciones intracomunitarias * Presentar un Estado Recapitulativo * Declaración INTRASTAT

1.- Declarar el comienzo, modificación o cese de su actividad. Esta obligación es extensible para los sujetos en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, para las personas sin derecho a deducción y para las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre que sus adquisiciones intracomunitarias tributen en destino (por superar el umbral fijado por cada Estado o por haber optado por ello).

2.- Llevar una contabilidad suficientemente detallada que permita la aplicación y el control del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, los sujetos pasivos deberán llevar un registro especial para los bienes de su empresa que hayan enviado con destino a un establecimiento de la misma Entidad pero situado en otro Estado miembro ²⁶³.

3.- Solicitar a la Administración un Número de Identificación Fiscal (NIF) y, comunicarlo y acreditarlo en los casos en que ello sea necesario. En caso de que el sujeto pasivo posea establecimientos en varios Estados miembros, éste deberá contar con un número de identificación en cada uno de ellos.

Un análisis de las obligaciones formales derivadas de la supresión de las fronteras fiscales puede encontrarse en: ALONSO FERNÁNDEZ (1993, 10 y 11), CASERTANO y SPERA (1993), GARDE ROCA (1993), PÉREZ DE VILLAR (1992, 9 y ss), TERRA y KAJUS (1990, 13 y ss) y VALENCIA (1992, 94 y ss).

El Número de Identificación, a efectos del IVA comunitario, está formado por el Código de Identificación Fiscal que tenga asignado el sujeto pasivo en ese Estado miembro, precedido de un prefijo indicativo del Estado que los emitió²⁶⁴.

El cuadro siguiente refleja la composición del NIF, a efectos del IVA, en los distintos países.

Cuadro 17: Composición del NIF en los Estados miembros

Alemania	DE 1 2 3 4 5 6 7 8 9
Bélgica	BE 1 2 3 4 5 6 7 8 9
Dinamarca	DK 1 2 3 4 5 6 7 8
España	ES 1 2 3 4 5 6 7 8 Y¹
Francia	FR 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11
Grecia	EL 1 2 3 4 5 6 7 8
Países Bajos	NL 1 2 3 4 5 6 7 8 9 B 11 12
Irlanda	IE 1 2 3 4 5 6 7 Y ¹
Italia	IT 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11
Luxemburgo	LU 1 2 3 4 5 6 7 8
Portugal	PT 1 2 3 4 5 6 7 8 9
Reino Unido	GB 1 2 3 4 5 6 7 8 9 (10 11 12)
¹ La Y es siempre una letra	

Como puede observarse en el cuadro anterior, el NIF tiene un máximo de 14 caracteres y está compuesto por el código de Identificación del país (dos caracteres alfabéticos) más una serie de caracteres numéricos o alfanuméricos.

Como hemos visto anteriormente cuando hemos analizado el Régimen General aplicable a las operaciones intracomunitarias, este Número de Identificación Fiscal desempeña un papel muy importante, ya que va a determinar el Estado miembro en el que se gravará cada operación (tanto en los intercambios de bienes como en el transporte intracomunitario). Así, como ya pusimos de manifiesto, si el adquirente estaba establecido en un Estado miembro distinto del de partida del transporte de los bienes y éste comunicaba su NIF al adquirente, la entrega intracomunitaria estaba exenta del Impuesto.

²⁶³ El registro especial de estos bienes deberá realizarse, de acuerdo con la normativa española, en el "Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias".

Ahora bien, si el transmitente no cuenta con el número identificativo del adquirente, la entrega no estará exenta, debiendo tratarse, por lo tanto, como una entrega interna gravada.

De la misma forma, cuando hablamos del transporte intracomunitario de bienes señalamos que éste se consideraba realizado en el lugar de partida del mismo, salvo que el destinatario del servicio estuviese identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del de partida, en cuyo caso el servicio de transporte se gravaría en el lugar del tomador del servicio.

Ahora bien, para evitar posibles fraudes, se establece un sistema, a través del cual el proveedor puede obtener de sus autoridades fiscales la confirmación de la validez del número de identificación que le ha comunicado un cliente, establecido en otro Estado miembro. Para ello, cada país ha creado un censo de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁶⁵. Este censo está incluido dentro del sistema europeo de intercambio de información sobre el Valor Añadido (VIES), que desarrolla el Reglamento de cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos de la CEE (Reglamento 218/92), de 27 de Enero. De manera que, desde el 1 de Enero de 1993, los operadores intracomunitarios podrán acceder de forma inmediata, a través de su Administración, a las Bases de Datos de otros Estados miembros para comprobar que un determinado Número de Identificación Fiscal proporcionado por un cliente es válido y correcto.

4.- Deber de expedir y entregar factura o documento equivalente, por las operaciones interiores destinadas a otros sujetos pasivos o a personas jurídicas que no actúen como tales, así como por las entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del Impuesto porque la correspondiente adquisición va a quedar sujeta al mismo en el Estado de destino. El sujeto pasivo, deberá también expedir factura por los pagos anticipados que reciba.

Se trata, al igual que en los dos primeros casos, de una obligación formal que ya existía anteriormente y que, por lo tanto, no supone nuevas cargas para los agentes económicos.

²⁶⁴ En el caso de España este Número de Identificación Fiscal es el Código que tiene asignado cada sujeto pasivo, precedido por las letras "ES".

²⁶⁵ Así, desde el 1 de Diciembre de 1992, los sujetos pasivos españoles pueden obtener en su Delegación o Administración de Hacienda un certificado en el que se haga constar que es un sujeto pasivo del IVA en

En la factura deberá consignarse, con carácter general, el precio (excluido el Impuesto) y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente. Asimismo, deberán indicarse, si procede, las exenciones aplicadas.

En el caso de entregas exentas en el país de origen que tributen como adquisición intracomunitaria en destino, deberán figurar además, el número de identificación del vendedor y el número de identificación del adquirente en el otro Estado miembro.

Por su parte, si se trata de medios de transporte nuevos, la factura deberá incluir también, los datos relativos a las características técnicas, tiempo y condiciones de utilización que determinan su calificación como "medios de transporte nuevos".

En relación con el plazo para la expedición de las facturas en las operaciones intracomunitarias, la Directiva 91/680/CEE establece que éstas deberán emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que termine el período de liquidación en que se hayan devengado las operaciones.

Por último, señalar que el sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos emitidos.

5.- Presentar periódicamente declaraciones-liquidaciones del IVA e ingresar el importe resultante de las mismas en el momento de su presentación. No obstante, los Estados miembros pueden fijar un plazo distinto para el pago. En ellas deberán figurar todos los datos necesarios para la liquidación del Impuesto, y además:

- el importe total de las entregas intracomunitarias de bienes exentas, y
- el volumen total de las adquisiciones intracomunitarias sujetas.

La Directiva 91/680/CEE establece además, que cada Estado miembro deberá fijar el plazo que considere más oportuno para la presentación de estas declaraciones periódicas, si bien éste no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período de liquidación.

España. Y, a partir del 1 de Enero de 1993, los sujetos pasivos pueden acceder a las Bases de Datos de otros Estados miembros para realizar consultas sobre otros operadores comunitarios.

6.- **Presentar**, si así lo exige la Administración de cada Estado miembro, **una declaración resumen anual**, que recoja los datos incluidos en las declaraciones periódicas en relación al conjunto de las operaciones del año²⁶⁶.

7.- Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán **presentar**, mensual o trimestralmente²⁶⁷, **un Estado Recapitulativo** de todos los adquirentes de bienes de otros Estados miembros a los que efectuaron entregas exentas del IVA.

En dicho Estado Recapitulativo deberá hacerse constar, para cada adquirente, su número de identificación, así como el volumen total de entregas efectuado en el período objeto de declaración. En el caso de las transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro realizadas por el sujeto pasivo para atender a las necesidades de su empresa en ese otro Estado, deberán figurar, además de los números a efectos del IVA que dicho sujeto deberá tener en ambos Estados miembros, el valor de los bienes transportados a estos efectos.

No obstante, la Directiva 91/680/CEE otorga una cierta flexibilidad a los Estados miembros en este ámbito. Y así, les autoriza a que amplíen la información que los sujetos deben incluir en este Estado Recapitulativo, exigiendo, por ejemplo, que se consigne, no sólo el importe total de las entregas intracomunitarias exentas, sino también el de adquisiciones intracomunitarias de bienes²⁶⁸. Por otro lado, la Directiva prevé también que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, autorice a los Estados miembros a introducir medidas particulares de simplificación en relación con esta nueva obligación formal de los sujetos pasivos²⁶⁹.

Este Estado Recapitulativo desempeña un papel fundamental y constituye la base del sistema de intercambio de información creado a nivel comunitario para controlar las

²⁶⁶ En España esta obligación existe y se concreta en la presentación de la declaración resumen anual (modelo 390), juntamente con la declaración del último período de liquidación del año.

²⁶⁷ Algunos Estados miembros (Alemania, España, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y Reino Unido) se acogieron a la posibilidad de permitir a sus sujetos pasivos que presentasen sus Estados Recapitulativos con una periodicidad semestral o anual. Por su parte, cuatro Estados (Francia, Italia, Portugal y Reino Unido) establecieron también declaraciones mensuales.

²⁶⁸ Artículo 28 noveno apartado 6 e) Directiva 91/680/CEE. Esta opción ha sido elegida por la Administración española, de manera que el modelo 349 (Estado Recapitulativo) debe recoger los datos referidos, no sólo a las entregas intracomunitarias exentas, sino también a las adquisiciones de bienes.

²⁶⁹ Los casos posibles de simplificación de esta obligación formal aparecen detallados en el artículo 28 noveno, apartado 2 a) y b) de la Directiva 91/680/CEE.

transacciones comerciales efectuadas entre los distintos Estados miembros, en ausencia de controles fronterizos.

8.- Junto a estas declaraciones fiscales, hay otra de carácter estadístico (INTRASTAT)²⁷⁰ que deben presentar los sujetos pasivos, cuando así proceda, y cuyo objetivo principal es el de proporcionar la información sobre el comercio exterior que antes se obtenía gracias al Documento Único Aduanero, y que, desde el 1 de Enero de 1993, ya no se utiliza en las operaciones intracomunitarias. Este Sistema Permanente de Recogida Estadística de Datos se basa en las declaraciones de aquellos sujetos que participan en los intercambios que tienen lugar entre distintos Estados de la Comunidad²⁷¹. Estos datos son tratados a escala nacional y posteriormente se transmiten periódicamente a los servicios estadísticos de la Comunidad.

La Comisión se planteó ya a finales de los ochenta, la necesidad de configurar un sistema estadístico de calidad que supliese a la información que se recogía en aduanas, cuando se produjese la supresión de las fronteras fiscales. Ya en Enero de 1989, se presentó la primera Propuesta²⁷² en este sentido. Dos años más tarde las instituciones comunitarias aprobaron el Reglamento 3330/1991²⁷³, que regula el sistema INTRASTAT²⁷⁴.

²⁷⁰ Un análisis detallado de este sistema INTRASTAT puede verse en FERNÁNDEZ SUÁREZ (1992, 145 y ss).

²⁷¹ Tal y como se señala en el artículo 3 del Reglamento 3330/91 (que regula estas estadísticas) "todas las mercancías que circulen desde un Estado miembro hacia otro serán objeto de las estadísticas de los intercambios de bienes entre los Estados miembros".

²⁷² En este sentido ver la propuesta de Reglamento presentada por la Comisión (por Mr. H. Christopherson), COM (89) 810 final; ésta fue posteriormente modificada dando origen al COM (90) 177 final, y posteriormente CES (90) 1022.

²⁷³ Reglamento del Consejo de la CEE 3330/91, de 7 de Noviembre, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 316, de 16 de Noviembre, p. 1, modificado posteriormente por el Reglamento n° 3046/92 de la Comisión por el que se fijan las disposiciones de aplicación del Reglamento 3330/91, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 307, de 22 de Octubre, p. 27.

²⁷⁴ Otro Reglamento de la Comisión, el 3590/92, de 11 de Diciembre de 1992 (D.O.C.E. núm. L 364 de 12 de Diciembre, pp. 32 y ss), regula los soportes de la información estadística permitiendo que la misma sea presentada en soportes magnéticos y transmitida en soportes electrónicos.

Otras normas comunitarias aprobadas en materia estadística son:

- Reglamento del Consejo (1990)
- Decisión del Consejo (1994)
- Reglamento del Consejo (1995)
- Reglamento (CE) de la Comisión por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n° 1172/95 del Consejo relativo a las estadísticas de intercambio de bienes de la Comunidad y de sus Estados miembros con terceros países.
- Reglamento relativo a la nomenclatura de países para las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y del comercio entre sus Estados miembros.

Ahora bien, para minimizar los trámites administrativos que deben cumplimentar las empresas con los nuevos métodos de recogida de datos, se creó un sistema de umbrales estadísticos, de acuerdo con los cuales la obligación puede quedar suspendida o simplificada²⁷⁵.

El Reglamento establece tres umbrales estadísticos²⁷⁶:

- *Umbral de exclusión*: los sujetos pasivos que estén bajo este límite no tienen que realizar la declaración estadística.

- *Umbral de asimilación*: este umbral será fijado por cada Estado miembro y deberá situarse en una cantidad superior al nivel de exclusión. Los sujetos pasivos que se encuentren dentro de este límite cumplirán con su obligación estadística con la sola presentación de la declaración periódica del IVA ante la autoridad fiscal competente. Por su parte, la autoridad fiscal responsable de la gestión del IVA, transmitirá periódicamente a la autoridad estadística los datos relativos a los obligados estadísticos y a las operaciones intracomunitarias, comprendidos en este umbral de asimilación.

- *Umbral de simplificación*: los obligados a presentar declaración (aquellos cuyo volumen anual global de operaciones intracomunitarias de expedición y de recepción, tomadas separadamente, y referidas al año anterior, sea superior al umbral de asimilación e inferior a 100.000 ECUs) cumplirán con su obligación estadística presentando una declaración simplificada, en la que únicamente deberán figurar los siguientes datos:

- + código de 8 dígitos de la Nomenclatura Combinada
- + Estado miembro de procedencia o de destino
- + valor de las mercancías.

- Dictamen del Comité Económico y Social sobre una Propuesta de la Comisión para simplificar la declaración INTRASTAT. Ver CES (1997b).

²⁷⁵ Como consecuencia de este sistema de umbrales, más del 60 por 100 de los agentes económicos intracomunitarios están excluidos de la declaración INTRASTAT. Además numerosas empresas pueden acogerse a los umbrales de simplificación que les permite hacer una declaración menos detallada. En definitiva, solamente una tercera parte de los sujetos que participan en el comercio intracomunitario están obligados a realizar declaraciones exhaustivas.

²⁷⁶ Ver Reglamento nº 2256/92 relativo a los umbrales de las estadísticas del comercio entre los Estados miembros, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm 219, de 4 de Agosto. También puede verse en FERNÁNDEZ AMOR (1993, 61 y ss) y FERNÁNDEZ SUÁREZ (1992).

Los sujetos estadísticos cuyo volumen global de operaciones intracomunitarias, de expedición y de recepción, tomadas separadamente, supere los 100.000 ECU (umbral de simplificación)²⁷⁷ deberán presentar una declaración periódica en la que deberán figurar todos los datos obligatorios y los datos facultativos²⁷⁸ que el Estado miembro correspondiente determine²⁷⁹.

Cuadro 18: Declaración INTRASTAT

Valor estadístico < Umbral asimilación	No hay obligación de presentar declaración INTRASTAT
Umbral asimilación < Valor Estadístico < Umbral simplificación	Declaración simplificada
Valor Estadístico > Umbral de simplificación	Declaración Detallada

²⁷⁷ Los umbrales estadísticos aplicados en España vienen establecidos por la ORDEN de 23 de Diciembre de 1996 (B.O.E. del 31 de Diciembre) y son los siguientes:

- Umbral de simplificación: 16 millones de pesetas.
- Umbral de asimilación: 9 millones de pesetas.

Completa la regulación aplicable a las estadísticas sobre intercambios de bienes entre Estados miembros la circular 5/1996, de 20 de Diciembre (BOE 30 de Diciembre).

²⁷⁸ Los datos obligatorios que deben consignarse para cada una de las mercancías sujetas al tráfico intracomunitario son las siguientes (art. 23 del Reglamento 3330/91 del Consejo):

- en el Estado miembro de llegada, el de procedencia de las mercancías
- en el Estado miembro de expedición, el de destino de las mercancías
- la cantidad de mercancías en masa neta y unidades suplementarias
- el valor de las mercancías
- la naturaleza de la transacción
- las condiciones de entrega
- la modalidad de transporte presumida.

Por su parte, los Estados podrán añadir los siguientes datos:

- en el Estado miembro de llegada, el país tercero de origen
- en el Estado miembro de expedición, la región de origen, o en el de llegada la región de destino
- en el Estado miembro de expedición, el puesto de carga, y en el de llegada el de descarga
- en el Estado miembro de expedición y en el de llegada, el puerto o aeropuerto de supuesto transbordo, situado en otro Estado miembro siempre que en este último se efectúe una estadística de tránsito
- si hubiere lugar, el régimen estadístico.

²⁷⁹ Posteriormente el Reglamento de la Comisión (1994), fija un umbral de transacción para las estadísticas de los intercambios de bienes entre Estados miembros, de manera que se otorga a los obligados estadísticos la facultad de agrupar la totalidad de sus operaciones mensuales inferiores a dicho umbral en una sola partida colectiva de la Nomenclatura Combinada (la 9950 00 00). En este caso, los únicos datos que deben consignarse son los siguientes:

- a la introducción, el Estado miembro de procedencia
- a la expedición, el Estado miembro de destino
- valor estadístico de las mercancías
- importe facturado.

No obstante, para acogerse al beneficio de esta facultad, los obligados deberán solicitarlo previamente a la Oficina Central INTRASTAT.

A parte de las obligaciones formales hasta ahora mencionadas, la Directiva prevé que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias, para garantizar la correcta recaudación del Impuesto y prevenir el fraude, con dos únicas restricciones:

- que se respete el principio de igualdad de trato con relación a las obligaciones referentes a las operaciones interiores, y
- que las obligaciones que se impongan no den lugar a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

En el cuadro siguiente puede observarse, esquemáticamente, la diferencia entre las obligaciones formales exigidas a los sujetos pasivos antes y después de la abolición de las fronteras fiscales y de los controles aduaneros.

Para terminar, y a modo de resumen, podemos decir que la realización del Mercado Único en 1993 supuso la desaparición de las formalidades aduaneras entre los Estados miembros y con ella la necesidad de introducir nuevos mecanismos de control para las operaciones intracomunitarias. Para que este control sea posible y fiable, se establecen una serie de obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Solicitar un Número de Identificación Fiscal a efectos del IVA comunitario y comunicarlo cuando sea necesario.
- Hacer constar en sus declaraciones-liquidaciones periódicas el importe total de las entregas intracomunitarias exentas, así como el volumen de las adquisiciones intracomunitarias sujetas que haya realizado el sujeto pasivo.
- Presentar periódicamente un Estado Recapitulativo de todos los adquirentes de bienes de otros Estados miembros a lo que efectuaron entregas exentas del IVA, consignando en él, tanto el NIF de éstos como el importe total de las entregas realizadas.
- Presentar, cuando proceda, la declaración estadística INTRASTAT.

Cuadro 19: Las obligaciones formales en el IVA

Antes del 1 de enero de 1993	Después del 1 de Enero de 1993
Obligaciones del comprador	
<ul style="list-style-type: none"> - Realizar una declaración de importación en el Documento Único, para cada importación, con fines tanto fiscales como estadísticos - Presentar dicho documento en la aduana de importación - Someter, en su caso, las mercancías al control de la aduana - Realizar el pago del IVA o garantizarlo - Retirar las mercancías del control aduanero - Conservar los documentos administrativos como comprobante del pago para la futura declaración del IVA - Deducir el IVA en la siguiente declaración <p>IVA Exigible: Cuota a pagar en la importación y deducible en la siguiente declaración</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar el NIF - Comunicar su NIF al vendedor - Conservar los documentos comerciales - Indicar la compra en la declaración del IVA - Si procede, estadística INTRASTAT <p>IVA Exigible: Cuota que figurará en la misma declaración como IVA soportado y repercutido</p>

Antes del 1 de Enero de 1993	Después del 1 de Enero de 1993
Obligaciones del vendedor	
<ul style="list-style-type: none"> - Cumplimentar el Documento Administrativo Único que exige la aduana para las exportaciones, con fines tanto fiscales como estadísticos, y ello para cada entrega. - Presentar dicho documento en la aduana de exportación - Someter, en su caso, las mercancías al control de la aduana - Expedir factura - Conservar los documentos aduaneros y comerciales como justificantes de la exportación - Mencionar la venta en la declaración de IVA <p>IVA Exigible: 0</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar su NIF - Pedir el NIF a su cliente - Expedir factura - Conservar los documentos comerciales - Consignar la venta en la declaración trimestral - Mencionar la entrega exenta en la declaración recapitulativa del IVA - Si procede, estadística INTRASTAT <p>IVA Exigible: 0</p>

2.5.- EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS

La eliminación de las formalidades aduaneras y de los ajustes fiscales en frontera, derivada de la creación del Mercado Interior Único en el seno de la Comunidad Europea, podía ocasionar serios problemas para las Administraciones fiscales de los Estados miembros, en lo que al control del comercio intracomunitario se refiere. Para evitar esto, el Régimen Transitorio impone una serie de nuevas obligaciones formales a los sujetos pasivos, con el fin de mantener la información de que se disponía anteriormente sobre los intercambios intracomunitarios. Ahora bien, esta información, recogida en las declaraciones-liquidaciones periódicas y en los estados recapitulativos, no es suficiente por sí sola para garantizar el control absoluto de estas transacciones. Para evitar que se produjese un incremento del fraude fiscal, con las consiguientes repercusiones que ello implicaría sobre los ingresos fiscales de los países de la Comunidad, era necesario crear el marco adecuado que permitiese el intercambio de información y una mayor cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros. Esto no significa que, previamente a la entrada en vigor del Régimen Transitorio, no existiese ya un sistema de intercambio de información fiscal entre dichas Administraciones²⁸⁰. Ahora bien, la eliminación de los controles fiscales y aduaneros hizo indispensable intensificar estos procedimientos de colaboración y asistencia mutua entre las autoridades fiscales de los países comunitarios, para evitar un incremento del fraude fiscal.

Pues bien, siguiendo el mandato del Consejo de Ministros de Economía y Hacienda del 8 de Diciembre de 1990, que diseñó las líneas básicas del sistema de intercambio de información entre Administraciones tributarias, se elaboró un Proyecto de Reglamento²⁸¹, que fue definitivamente aprobado por el Consejo el 27 de Enero de 1992²⁸². Este Reglamento establece un sistema de cooperación y asistencia mutua entre los Estados

²⁸⁰ Directiva 77/799, modificada posteriormente por la Directiva 79/1070 y por la 92/12. Previamente a la entrada en vigor del Régimen Transitorio, la cooperación entre las Administraciones fiscales se centraba básicamente en el intercambio de información previa solicitud, generalmente como consecuencia de una actividad inspectora.

²⁸¹ COM (90) 183 final.

²⁸² Reglamento del Consejo (1992). Dicho Reglamento entró en vigor el 4 de Febrero de 1992. Si bien los intercambios de información efectiva se hicieron coincidir con la fecha de entrada en vigor del Régimen Transitorio: 1 de Enero de 1993.

miembros que constituye la base del sistema creado para el control de las transacciones intracomunitarias a partir del 1 de Enero de 1993.

No obstante, antes de entrar en profundidad en el análisis del contenido de este Reglamento 218/92, nos gustaría destacar algunos aspectos de las normas comunitarias que pueden considerarse como sus antecedentes²⁸³, que nos van a permitir luego entender mejor el sistema de cooperación administrativa y asistencia mutua que establece dicho Reglamento.

2.5.1.- Antecedentes del sistema actual de cooperación administrativa

Una de las preocupaciones constantes de la Comisión y del Consejo Europeos ha sido la elaboración de medidas que permitan a los Estados miembros luchar contra la evasión y el fraude fiscal en el plano internacional²⁸⁴. Pues bien, esta preocupación se concretó, por primera vez en el Derecho Comunitario, con la Resolución del Consejo de 10 de Febrero de 1975²⁸⁵. Esta Resolución se plasmó en la práctica, en la aprobación por el Consejo, en 1977, de la Directiva relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos²⁸⁶. Tras la

²⁸³ Ver notas a pie de página números 280 y 281.

²⁸⁴ En este sentido destacar que ya el Informe Neumark recomendaba la creación de un servicio comunitario de informaciones con fines de control fiscal. Por su parte, en el programa de armonización fiscal que la Comisión presentó al Consejo en Julio de 1967, se afirmaba que "sin una armonización de los métodos de control y recaudación, muchas armonizaciones de legislación y doctrinas corren el riesgo de ser inoperantes". Referencia obtenida de ALONSO y otros (1997).

²⁸⁵ *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C núm. 35, de 14 de Febrero de 1975.

Esta Resolución contiene cuatro recomendaciones, que en síntesis son las siguientes:

- debe iniciarse un intercambio de información entre los Estados miembros, previa solicitud o sin ella, para una correcta determinación de los Impuestos sobre la Renta o sobre los beneficios, especialmente acerca de operaciones entre empresas situadas en distintos Estados miembros.

- Sería necesario estudiar las posibilidades de armonizar los sistemas de obtención de información de las diferentes Administraciones tributarias.

- Pudiera recurrirse a investigaciones realizadas por un Estado en interés de otro.

- Debería estudiarse la posibilidad de facilitar la asistencia a funcionarios de un Estado en actuaciones de otra Administración Tributaria.

Ver DELGADO (1990).

Unos meses más tarde, en Julio de 1975, la Comisión afirmaba en su programa de acción en materia fiscal, que "la práctica de los fraudes y de las evasiones fiscales internacionales provoca déficit, desde luego, una violación del principio de justicia social, y puede provocar distorsiones en los movimientos de los capitales y en las condiciones de competencia". Referencia obtenida de ALONSO y otros (1997). Si en un país el nivel de fraude fuese muy elevado, esto colocaría a las empresas que operan en él, en una situación competitiva muy favorable, en relación con sus competidoras ubicadas en otros Estados miembros.

²⁸⁶ Directiva 77/799/CEE, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 336, de 27 de Diciembre de 1977, p. 15.

entrada en vigor de esta Directiva, la Comisión consideró conveniente extender este mecanismo de asistencia mutua al ámbito de los impuestos indirectos, y principalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y así, el 6 de Diciembre de 1979, el Consejo aprobó la Directiva 79/1070/CEE²⁸⁷, que modifica la Directiva 77/799/CEE, ampliando el ámbito de aplicación de esta última al campo del IVA²⁸⁸.

La Directiva²⁸⁹ prevé tres tipos de intercambio de información:

- a) Previa solicitud: por iniciativa de la autoridad requirente.
- b) Automática: sin solicitud previa, en los casos en que la autoridad requirente y la requerida acuerden por anticipado intercambiar ciertas informaciones.
- c) Espontánea: las autoridades competentes de los Estados miembros podrán intercambiarse entre sí informaciones relevantes a efectos fiscales, sin necesidad de solicitud previa, y sin carácter continuo y regular, cuando una autoridad considere necesario tomar la iniciativa, aun cuando no haya sido requerida para hacerlo (cuando presuma que determinadas circunstancias pueden dar lugar a fraudes o evasiones fiscales en otros Estados).

La Directiva contiene, también, ciertas limitaciones para el intercambio de información, así como en el uso de ésta con fines diferentes a los tributarios, especifica las personas que pueden tener acceso a esa información y los requisitos que deben darse para su transmisión a terceros países.

De acuerdo con la Directiva 79/1070/CEE, la asistencia mutua entre Estados miembros se limitaba a los casos de fraude o sospecha de fraude. Pero la nueva situación que iba a darse en Europa a partir de Enero de 1993 demandaba algo más. Por ello la Comisión elaboró una Propuesta de Reglamento²⁹⁰ que regulaba un sistema de cooperación

²⁸⁷ Directiva 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de Diciembre de 1979, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 331, de 27 de Diciembre de 1979, p. 8.

²⁸⁸ Así establece que "las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, con arreglo a la presente directiva, cuantas informaciones puedan permitirles una liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como del Impuesto sobre el Valor Añadido". Ver CORONA (1989, cap. 8).

²⁸⁹ Un análisis más detallado del contenido de esta Directiva puede encontrarse en: AGULLO (1988), BETTE (1980), CARLI (1981), CARLI (1982), FERNÁNDEZ RANZ (1986b), FERNÁNDEZ SUÁREZ (1992), MARTÍNEZ GENIQUE (1986b) y VALENCIA (1992).

²⁹⁰ COM (90) 183 final.

Sobre el contenido de esta Propuesta de Reglamento ver THIEL (1990b).

Esta Propuesta de Reglamento fue estudiada, entre otros, por el Consejo Económico y Social, quien señaló que el nuevo régimen de cooperación administrativa aplicable a partir de Enero de 1993 debería permitir:

- la asistencia mutua en caso de fraude o sospecha del mismo

entre las Administraciones tributarias nacionales que garantizase el control de las operaciones del comercio intracomunitario. Ahora bien, tal y como se recogía en la Exposición de Motivos de esta propuesta, el establecimiento de controles al funcionamiento del Mercado Único no podía llevar aparejado, en ningún caso, un crecimiento de las cargas administrativas para las empresas y para las propias Administraciones²⁹¹.

El Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) fue definitivamente aprobado el 27 de Enero de 1992²⁹². Éste implanta un sistema común de cooperación entre los Estados miembros para las transacciones intracomunitarias, e introduce nuevas tecnologías en las relaciones, en materia fiscal, entre las Administraciones nacionales.

Vamos a analizar a continuación el funcionamiento del régimen de cooperación administrativa y asistencia mutua entre las Administraciones tributarias nacionales de los Estados miembros actualmente en vigor.

2.5.2.- El sistema actual de cooperación administrativa y asistencia mutua entre los Estados miembros

El Reglamento²⁹³ 218/92 determina las condiciones en las que las autoridades administrativas de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación en materia del IVA, cooperarán entre sí. Para ello establece una serie de procedimientos para el

-
- la comprobación previa para efectuar controles de rutina
 - la asistencia o transmisión de informaciones espontáneas.
- Ver CES (90) 1056.

²⁹¹ En este mismo sentido se manifiesta el Consejo (Ver Doc. del Consejo 9543/89 apartado 3) y la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial del Parlamento Europeo. Así, el eurodiputado DE GUCHT señaló, en relación con la cooperación administrativa y el intercambio de datos entre las Administraciones nacionales "... no debe conducir a un control sistemático, no debe conducir a un desplazamiento de las fronteras digamos a 50 kilómetros de las actuales, a las empresas que tendrían que soportar una mayor carga administrativa..." (PARLAMENTO EUROPEO, 1990). Esta Comisión del Parlamento establece también que esta cooperación administrativa debe ser también uniforme, regular y flexible.

²⁹² A diferencia de lo previsto en la Propuesta de Reglamento, que preveía la derogación de la Directiva 77/799/CEE, con el Reglamento definitivamente aprobado persiste dicha Directiva, si bien, es modificada en algunos aspectos.

intercambio de información referente al Impuesto sobre el Valor Añadido en las transacciones intracomunitarias.

Los intercambios de información pueden ser fundamentalmente de dos tipos: automático y adicional.

2.5.2.1.- INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

Todos los Estados de la Comunidad se comprometen a crear dos bases de datos electrónicas. Una, que incluya el registro de las personas identificadas a efectos del IVA (incluida en el VIES²⁹⁴, del que ya hemos hablado al referirnos a la obligación formal de solicitar y comunicar el Número de Identificación Fiscal), y otra, que recoja la información proporcionada por los sujetos pasivos en sus Estados Recapitulativos.

*Respecto a la primera base de datos*²⁹⁵: la autoridad competente designada por cada Estado tendrá derecho a obtener directamente o a pedir que les sea transmitida, la confirmación de la validez del número de identificación fiscal de una persona establecida en otro Estado miembro. Esta base de datos es de gran utilidad para los sujetos que realizan entregas intracomunitarias de bienes, ya que, como vimos cuando estudiamos el Régimen General de Tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias durante este período transitorio, la consideración o no de esa entrega como exenta depende de la condición del adquirente de los bienes.

Hay que señalar, que previa solicitud, la autoridad requerida comunicará también a la autoridad requirente:

- la fecha de emisión, y si es el caso, la fecha de baja del número de identificación
- el nombre y la dirección de la persona a quien corresponde el número de identificación, siempre que la autoridad requirente no conserve dicha información con vistas a su posible utilización en el futuro.

²⁹³ Un análisis del contenido del Reglamento 218/92 sobre cooperación administrativa puede encontrarse en : CORONA y VALERA (1989, cap. 8), DELGADO (1990), FERNÁNDEZ AMOR (1993), GÓMEZ-POMAR (1994), PÉREZ DE VILLAR (1992), TERRA (1992b) y VALENCIA (1992).

²⁹⁴ VAT Information Exchange System.

²⁹⁵ Artículo 6, apartados 2 y 3 del Reglamento.

Respecto a la segunda base de datos: los Estados miembros se obligan a almacenar en una base de datos electrónica los datos procedentes de los Estados Recapitulativos presentados por los sujetos pasivos, en el plazo de tres meses posteriores al último día al que se refiere la declaración, y mantenerlos como mínimo durante cinco años. Una vez formadas las quince bases de datos, la autoridad competente de cada Estado miembro podrá obtener automática e inmediatamente de los demás Estados la siguiente información²⁹⁶:

- los números de identificación a efectos del IVA asignados por el Estado que recibe la información y correspondiente a los sujetos que realizaron adquisiciones intracomunitarias

- el valor total de las entregas intracomunitarias de bienes que han recibido las personas titulares de dichos números, por parte de todos los agentes económicos identificados a efectos del Impuesto en el Estado miembro que suministra la información. Esta información irá expresada en la moneda del país que realiza las entregas de bienes.

Asimismo, la autoridad competente de un Estado miembro, cuando lo considere necesario para controlar las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y con la única finalidad de combatir el fraude fiscal, podrá obtener directamente la siguiente información²⁹⁷:

- los números de identificación a efectos del IVA de todas las personas que han realizado entregas de bienes a los sujetos que el Estado que recibe la información pretende controlar, junto con

- el valor total de las entregas que realizó cada sujeto. Al igual que en el caso anterior, este importe irá expresado en la moneda del Estado miembro que facilita la información.

Este segundo tipo de información supone proporcionar la relación completa de los proveedores de los sujetos pasivos, lo que en algunos Estados comunitarios está amparado por el secreto comercial, sobre todo en algunas actividades. Es por esto por lo que se matiza que esta información se transmitirá únicamente con la finalidad de combatir el fraude fiscal.

²⁹⁶ Artículo 4 apartado 2 del Reglamento.

²⁹⁷ Artículo 4 apartado 3 del Reglamento.

Los Estados miembros deberán facilitarse esta información en el plazo de tres meses a partir del fin del trimestre natural al que se refiere la información.

2.5.2.2.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ADICIONAL²⁹⁸

Cuando la información automática, comentada anteriormente, no sea suficiente, la autoridad competente de un Estado miembro podrá obtener, previa solicitud y para casos específicos, una información más amplia, sobre determinadas transacciones.

La autoridad requerida deberá contestar lo antes posible, y en ningún caso después de los tres meses desde la recepción de la solicitud, y deberá facilitar, como mínimo, los números, las fechas y los importes de las facturas correspondientes a las transacciones solicitadas.

El Reglamento recoge, no obstante, ciertas limitaciones a estos intercambios de información²⁹⁹. Así, la autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a suministrar la información requerida si:

- el número y la naturaleza de las peticiones de información supusiesen para ella una carga administrativa desproporcionada
- la autoridad del Estado miembro que realiza la petición no ha agotado sus propias fuentes habituales de información
- la autoridad solicitante de la información no está en condiciones de facilitar una asistencia similar en caso de que otro Estado miembro lo pidiera.

En el supuesto de que el Estado miembro requerido no proporcione la información solicitada, deberá comunicar las razones de su negativa³⁰⁰. En este caso, ambas autoridades intentarán llegar, en el plazo de un mes, a un acuerdo bilateral; si éste fracasa, entonces elevarán el asunto al Comité de Cooperación Administrativa (del que luego hablaremos) formado por representantes de todos los Estados miembros y de la Comisión de la CE.

El Reglamento contiene además, disposiciones relativas a la confidencialidad de los datos intercambiados con fines de cooperación administrativa. En este sentido, se establece

²⁹⁸ Artículo 5 del Reglamento.

²⁹⁹ Artículo 7 del Reglamento.

³⁰⁰ Artículo 7.2 del Reglamento.

que las informaciones obtenidas por un Estado miembro deberán ser mantenidas en secreto, en la misma medida en que lo estén las informaciones recogidas en aplicación del derecho interno. Por otro lado, únicamente deberán tener acceso a ellas los funcionarios encargados de la gestión de los tributos. No se podrán utilizar con fines de carácter no fiscal. Y por último, señalar, que estas informaciones podrán desvelarse en el curso de audiencias públicas o en sentencias, siempre que la autoridad competente del Estado miembro que las suministra no se oponga a ello.

Por su parte, el Reglamento 218/92 contempla la posibilidad de que el intercambio de información adicional deba, de acuerdo con la legislación interna de un Estado miembro³⁰¹, *ser notificado al interesado*. En estos supuestos prevalecerán las disposiciones nacionales, salvo que su aplicación pudiera perjudicar la investigación de un fraude fiscal en otro Estado miembro. En este caso, y siempre con la petición expresa de la autoridad que requiere la información, el Estado requerido debe abstenerse de cumplir con esta obligación de notificación al interesado.

Asimismo, y en materia de cooperación administrativa, el Reglamento prevé la creación de dos Comités. Uno de ellos, que tiene carácter permanente³⁰², es el encargado de adoptar las medidas necesarias para el correcto funcionamiento del sistema de intercambio de información. Al otro corresponde examinar y evaluar la aplicación de las disposiciones sobre cooperación administrativa, así como conocer y solucionar los conflictos que surjan entre las Administraciones.

³⁰¹ Esta obligación de notificación está prevista dentro del ámbito comunitario, en Alemania, Países Bajos, Portugal y Luxemburgo. Ver GÓMEZ-POMAR (1994).

³⁰² El considerando octavo del Reglamento dice textualmente: "... el funcionamiento de un sistema de este tipo exige la creación de un comité permanente para la cooperación administrativa".

El Comité está compuesto por un representante de la Comisión (que presidirá el Comité) y por los delegados de los Estados miembros. Sus dictámenes, aún siendo de gran importancia para la toma de decisiones en la materia, no son vinculantes.

Es destacable señalar que la existencia de dicho comité surge a raíz de la Propuesta modificada de Reglamento [COM (91) 115 final de 30 de Abril de 1991] a instancias de una enmienda (enmienda nº 5 Doc. A3 - 179/90, de 6 de Noviembre de 1990) presentada por el Parlamento Europeo. En la Propuesta inicial de Reglamento [COM (90) 183] se hablaba únicamente de la posibilidad de organizar reuniones entre la Comisión y los representantes de los Estados miembros.

Por su parte, la Comisión, dado el cada vez más marcado carácter comunitario de las actividades de las Administraciones fiscales de los Estados miembros, propuso al Consejo, con posterioridad a la aprobación del Reglamento 218/92, dos programas:

- el denominado Programa Karolus³⁰³, aprobado por el Consejo (Decisión 92/481/CEE), el 22 de Septiembre de 1992, para el intercambio entre las Administraciones de los Estados miembros de funcionarios nacionales encargados del establecimiento de la legislación comunitaria necesaria para la realización del mercado interior y

- el programa Matthaeus-Tax, aprobado por el Consejo (Decisión 93/588/CEE), el 29 de Junio de 1993, para la formación de los funcionarios encargados de la imposición indirecta.

Por último, destacar que los Estados miembros deberán informar a la Comisión de los acuerdos de cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos que hayan celebrado con terceros países³⁰⁴.

2.5.3.- La importancia de la cooperación administrativa en el ámbito de la Unión Europea

Nos gustaría, en estos momentos, llamar la atención sobre la **enorme importancia que tiene, en nuestra opinión, de cara a correcto funcionamiento del Régimen Transitorio del IVA, el intercambio de información y la cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.**

Si bien es cierto que con anterioridad a la entrada en vigor del Régimen Transitorio existían ya mecanismos para la asistencia mutua entre las Administraciones, sin embargo,

³⁰³ La duración de este Programa, inicialmente prevista hasta el 31 de Diciembre de 1997, fue ampliada dos años más (hasta finales de 1999) por la Decisión 889/98/CE del Parlamento y del Consejo. Esta Decisión contempla además la participación en este programa de los países asociados de Europa Central y Oriental, los Estados de la AELC, miembros del Espacio Económico Europeo, y de Chipre.

³⁰⁴ Además de la cooperación administrativa regulada en el Reglamento 218/92/CEE, existen también otros sistemas de cooperación en materia fiscal a nivel internacional:

- El Convenio para la Cooperación Administrativa en materia fiscal, firmado el 25 de Enero de 1988, entre la CEE y la OCDE, aplicable tanto en lo relativo a los impuestos directos, indirectos y a las contribuciones sociales. Ahora bien, a finales de 1997 sólo 8 países lo habían ratificado: Dinamarca, Finlandia, Islandia, Países Bajos, Noruega, Polonia, Suecia y Estados Unidos.

éstos se limitaban a los casos de fraude. La eliminación de las fronteras fiscales, a partir del 1 de Enero de 1993, y la consiguiente supresión de los controles aduaneros, hacía indispensable para evitar un fuerte incremento del fraude fiscal, intensificar, agilizar y ampliar el ámbito de aplicación de estos sistemas de cooperación.

Como ya hemos señalado en repetidas ocasiones, la información a efectos tributarios que antes se recababa en las aduanas, aparece ahora contenida en las declaraciones-liquidaciones que presentan los sujetos pasivos en sus respectivos Estados. Ahora bien, sabemos, por ejemplo, que la exención de una entrega intracomunitaria de bienes está condicionada al gravamen, en el país de destino, de la correspondiente adquisición. ¿Cómo puede pues el Estado de la entrega, en ausencia de fronteras, comprobar que ésta ha sido correctamente exenta del Impuesto porque la adquisición paralela ha sido efectivamente gravada en destino?, o ¿cómo puede comprobar el sujeto pasivo que realiza una entrega intracomunitaria de bienes que el número de identificación fiscal que le ha dado el comprador de los bienes es correcto?, o ¿cómo puede un Estado miembro detectar que uno de los ciudadanos (particular o sujeto pasivo) ha adquirido un coche nuevo en otro Estado, y que por lo tanto, debe pagar el IVA correspondiente a la operación? o ¿cómo se puede comprobar que una venta a distancia ha sido gravada correctamente (porque se haya superado o no el umbral fijado)?

Tal y como se ha diseñado el Régimen Transitorio el IVA, **el único sistema del que disponen las Administraciones fiscales de los Estados miembros para controlar el adecuado gravamen de las operaciones intracomunitarias es el del intercambio de información y el de la cooperación administrativa entre Estados.** Éstos, por lo tanto, no deben reducirse únicamente a aquellas situaciones claras de fraude, como ocurría anteriormente, sino **que deben generalizarse a todas las operaciones que se realizan.** En este sentido, el intercambio de información existente entre los Estados miembros debe funcionar como lo hace el que existe en el interior de cualquiera de los países comunitarios, como si únicamente hubiera una Administración tributaria. Esto, sin embargo, no era posible con la regulación que existía a principios de la década de los 90, situación que

- Acuerdos multilaterales entre países, por ejemplo, el Acuerdo de Cooperación del Benelux (Bélgica, Luxemburgo y Países Bajos) o el Convenio Nórdico (Dinamarca, Finlandia, Noruega, Islandia y Suecia) que afecta a los impuestos directos e indirectos.

mejoró con la aprobación, en Enero de 1992, del Reglamento 218/92, que introducía el marco jurídico necesario para que aquello fuera posible.

Ya tenemos, por lo tanto, el soporte jurídico que permite que exista un intercambio fluido de información entre los Estados miembros, de manera que, cualquiera de ellos podrá, en teoría, obtener de manera inmediata un volumen de información suficiente para controlar las operaciones intracomunitarias en las que se ve afectado. Además, si ésta no es suficiente, basta con que se la solicite al otro Estado. Ahora bien, no basta sólo con tener el marco legal adecuado (que es, sin duda indispensable) sino que es necesario también que éste se lleve a la práctica, que se aplique en la realidad. La cooperación administrativa entre los Estados miembros debe ser algo cotidiano, real, ágil. Y para que esto sea posible debe haber una clara voluntad por parte de los Estados de que esto sea así. La información solicitada por un Estado no sólo debe entregarse, sino que además debe hacerse en un período de tiempo corto, para que ese Estado pueda emprender las acciones legales correspondientes, en caso de que esto fuese necesario.

Los Informes elaborados por la Comisión sobre el funcionamiento de la cooperación administrativa entre los Estados miembros ponen de manifiesto que están surgiendo numerosos problemas en este ámbito, y que ésta no está funcionando como sería deseable. Así, algunos países se muestran muy reticentes a colaborar con el resto. Por otro lado, hay que señalar también, que los Estados no están haciendo un uso muy generalizado de las posibilidades de actuación que les ofrece el Reglamento 218/92. No vamos, sin embargo, a profundizar aquí sobre el contenido de dichos informes, pues a ello dedicamos el epígrafe siguiente.

El entorno cada vez más globalizado e interdependiente en el que nos movemos a nivel europeo, que hace que en numerosas operaciones se vean involucrados dos, e incluso tres países distintos, y la complejidad de las disposiciones del régimen transitorio, exigen la existencia real de una estrecha cooperación entre los Estados miembros de la Unión Europea.

No olvidemos que si el sistema de intercambio de información entre los Estados no es ágil, esto incentivará a los sujetos pasivos a llevar a cabo prácticas fraudulentas, al mismo tiempo que dificultará la lucha contra el fraude fiscal.

Nos gustaría, por último, referirnos a una cuestión que no hemos comentado anteriormente, pero que, en nuestra opinión, debe ser también tenida en cuenta. Desde que

se suprimieron los controles aduaneros a nivel comunitario, las estadísticas sobre comercio exterior se elaboran con los datos que los sujetos pasivos consignan en las declaraciones que presentan en sus Estados. Por lo tanto, un sistema que permita controlar adecuadamente los intercambios intracomunitarios, garantizará también, indirectamente, la elaboración de unas estadísticas fiables.

2.5.4.- Informe de la Comisión sobre Cooperación Administrativa (Enero 1997)

Nos parece interesante, aunque sea brevemente, hacer una referencia al Informe presentado por la Comisión, en Enero de 1997³⁰⁵, sobre cooperación administrativa en materia del IVA.

Como hemos señalado, el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo es el marco jurídico que regula actualmente el intercambio de información entre Estados miembros. De acuerdo con lo previsto en su artículo 14, la Comisión debe presentar, cada dos años, un informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre las condiciones de aplicación de las disposiciones del citado Reglamento. El primero de estos informes lo presentó la Comisión el 23 de Junio de 1994³⁰⁶, y el segundo de ellos es el que nos ocupa. Este segundo Informe analiza cómo están funcionando los sistemas que se han implantado a nivel intracomunitario para el intercambio de información fiscal entre los Estados miembros. Para poder hacer este seguimiento del desarrollo de la cooperación administrativa y la asistencia mutua entre Estados miembros ha sido fundamental el papel que ha desarrollado el Comité Permanente de Cooperación Administrativa en materia de

³⁰⁵ COM (96) 681 final.

³⁰⁶ COM (94) 262 final. El Primer Informe de la Comisión sobre cooperación administrativa en materia del IVA se centra fundamentalmente en analizar y evaluar la adecuación de la infraestructura técnica elegida al objetivo de implantar un sistema común de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias entre las autoridades competentes de los Estados miembros. Tal y como se señala en el propio Informe, la aplicación del Régimen Transitorio era todavía muy reciente y el número de comprobaciones realizadas (únicamente las correspondientes a tres trimestres) demasiado limitado para poder extraer conclusiones. Por ello resultaba difícil realizar una evaluación exhaustiva del funcionamiento de la cooperación administrativa y, sobre todo, de su incidencia en el control del IVA correspondiente a las transacciones intracomunitarias.

El Informe destacaba que no se había observado que ningún problema de carácter técnico hubiese impedido a comprobación de los números de identificación de sus clientes, por los operadores o por las Administraciones nacionales, ni el intercambio de información sobre el volumen de negocios. Eso sí, el número de solicitudes variaba considerablemente, en valor absoluto y relativo, en función de los Estados miembros. Por último, y pese a que los primeros resultados de las verificaciones y los demás elementos de

Fiscalidad Indirecta (SCAC), creado en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento 218/92.

Uno de los aspectos objeto del Informe de la Comisión es la **lucha contra el fraude**. Para ello el Comité Permanente creó en 1992 un Subcomité Antifraude, cuya misión específica era la de examinar qué se estaba haciendo y cómo, en el ámbito de los impuestos indirectos, para luchar contra el fraude. Hay que destacar, sin embargo, que los resultados de los trabajos desarrollados por dicho Subcomité no son muy exitosos, pues existen numerosas reticencias por parte de algunos países a colaborar con los demás, en esta materia. La inexistencia de una labor conjunta en la lucha contra el fraude dentro de la Comunidad resulta, en opinión de la Comisión, lamentable.

Las características actuales del mercado intracomunitario (cada vez más globalizado y sin fronteras) requiere, para su correcto funcionamiento, de la existencia de una estrategia comunitaria de lucha contra el fraude. Es indispensable además, lograr un nivel de cooperación administrativa entre todos los Estados miembros como mínimo equivalente al que existe actualmente dentro de cada Estado.

Como fruto de las investigaciones llevadas a cabo por el Subcomité Antifraude se han detectado una serie de casos, en los que se han registrado pérdidas de ingresos por un importe comprendido entre 2 y 60 millones de ECUs³⁰⁷ (aproximadamente entre 330 y 9.900 millones de pesetas).

Hay que señalar también, que durante 1994 y 1995 el SCAC puso en marcha una serie de medidas experimentales destinadas al control conjunto (por parte de todos los países) de las empresas multinacionales³⁰⁸. De lo que se trataba, en definitiva, era de ver si los mecanismos de control utilizados en estos casos eran o no adecuados. Hay que destacar, no obstante, que algunos países no participaron en estos experimentos, por no ser partidarios de la realización de controles de carácter multilateral. En opinión de estos Estados, los controles debían efectuarse bilateralmente, entre los países afectados por un caso concreto de fraude.

información de que disponían los Estados miembros no llevaban a pensar que existiesen nuevos medios de evasión o fraude fiscal, es necesaria una mayor cooperación entre Estados miembros.

³⁰⁷ COM (96) 681 final, p.6.

³⁰⁸ La Comisión considera que, dado que estas empresas manejan importes considerables en concepto de IVA, los Estados miembros deben dar absoluta prioridad al control de tales operadores.

Nos gustaría, sin embargo, destacar algunos de los resultados de estas medidas experimentales, que son, en nuestra opinión, de gran interés para el tema objeto de nuestra investigación. Tal y como señala la Comisión en su Informe, "se descubrieron prácticas comerciales destinadas pura y simplemente a maximizar las ventajas fiscales. De hecho, algunas de las Administraciones descubrieron que los operadores desarrollaban actividades hasta entonces desconocidas por completo. Los controles confirmaron también que las empresas aprovechaban la complejidad y ambigüedad del régimen transitorio del IVA y las distintas interpretaciones por las que podían optar los Estados miembros"³⁰⁹. Se corroboran, por lo tanto, algunos de los efectos negativos (falta de neutralidad, complejidad, divergencias normativas) del Régimen Transitorio del IVA, que ya fueron puestas de manifiesto en su momento por la Comisión en su Informe de 1994³¹⁰, y a los que nosotros también nos referimos, con cierto detalle, en el epígrafe siguiente de este trabajo.

Otro aspecto que se destaca en el Informe de la Comisión y que nos gustaría comentar, se refiere al diferente grado de utilización, por parte de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, de los mecanismos de cooperación administrativa de los que disponen a nivel comunitario. Así, aunque se observa una tendencia creciente a utilizar los sistemas creados para el intercambio de información (tanto el automático como el adicional) las diferencias que se observan entre los Estados miembros son importantes³¹¹. No se puede ser, por lo tanto, muy optimistas en este ámbito ya que, y en palabras de la propia Comisión Europea, **"el uso de los mecanismos de cooperación administrativa sigue siendo insuficiente para controlar adecuadamente el comercio intracomunitario en todos los Estados miembros"**³¹². Además, tal y como se señala también **"El escaso uso de los instrumentos de cooperación suscita serias dudas en cuanto a la credibilidad y a la eficacia global del control del IVA en el comercio intracomunitario que llevan a cabo algunos Estados miembros"**³¹³. Estas palabras de la Comisión tienen, en nuestra opinión, una enorme importancia porque están poniendo

³⁰⁹ COM (96) 681 final, p.7.

³¹⁰ COM (94) 515 final.

³¹¹ Estas diferencias son puestas claramente de manifiesto en las páginas 8 a 14 del Informe de la Comisión; COM (96) 681 final.

³¹² COM (96) 681 final, p. 11.

de manifiesto que los sistemas para el intercambio de información que existen a nivel comunitario para controlar las transacciones de bienes en las que participan distintos Estados miembros (y por lo tanto, para garantizar que los intercambios de bienes son gravados en el lugar correcto y evitar al mismo tiempo que se den situaciones fraudulentas) no están funcionando adecuadamente. No debemos olvidar la trascendencia que un hecho así puede tener en un contexto como el de la Unión Europea, en el que no existen fronteras internas entre los Estados miembros. Esta circunstancia tiene, además, una especial relevancia si tenemos en cuenta uno de los elementos básicos del nuevo sistema de tributación del IVA propuesto por la Comisión en su Documento de Julio de 1996: el establecimiento de un único lugar de imposición para todas las operaciones. Como veremos posteriormente, los ingresos por IVA que obtenga cada país, con este régimen de tributación, dependerán, en última instancia, de la buena gestión, control y recaudación del impuesto que efectúen el resto de los países miembros. Por lo tanto, para que dicho régimen de tributación funcione satisfactoriamente, y teniendo en cuenta lo que la Comisión destaca en este Informe de 1997, será indispensable mejorar notablemente en el ámbito de la cooperación administrativa entre Estados si se quiere que éstos no experimenten una disminución de sus ingresos por IVA y que no aumenten los casos de fraude en el ámbito comunitario.

Y por último, nos gustaría destacar algunas de las **recomendaciones** que hace la Comisión, a la vista de cómo han funcionado, durante 1994 y 1995, los mecanismos de cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito del IVA.

* Debe hacerse un uso más generalizado de los mecanismos de consulta. Como hemos señalado anteriormente, existen importantes diferencias en este ámbito. Así, mientras algunos Estados miembros han incorporado en gran medida estos métodos de trabajo, otros, sin embargo, muestran numerosas reticencias para su aplicación.

³¹³ COM (96) 681 final, p. 13.

* Los controles multilaterales, no sólo experimentales (como los llevados a cabo por la Comisión), sino reales, deberían entrar a formar parte de las estrategias nacionales de control.

* Los Estados miembros deben hacer todo lo posible para satisfacer las solicitudes de asistencia recibidas de otros Estados miembros lo antes posible, y no demorarlas mucho en el tiempo. En muchas ocasiones, este retraso por parte de algunos países, a la hora de transmitir la información solicitada por otros Estados, dan lugar a oportunidades de control y recaudación desaprovechadas.

* Los Estados miembros deberían poner en común la información de que disponen acerca de investigaciones concretas de casos de fraude. Únicamente así puede desarrollarse una estrategia comunitaria contra el fraude que dé los frutos deseados, y que permita combatir los casos complejos de fraude transfronterizo.

* Los Estados miembros y las autoridades comunitarias deben intentar impulsar el desarrollo de la cooperación administrativa entre los Estados.

* La Comunidad deberá también, adoptar las disposiciones legales y administrativas necesarias para mejorar los mecanismos de cooperación administrativa. Los controles experimentales llevados a cabo por la Comisión (y a los que antes nos hemos referido) pusieron de manifiesto que en algunos casos existían obstáculos jurídicos que impedían que la cooperación fuese plenamente eficaz.

* Debe hacerse un esfuerzo especial por parte de los Estados miembros para que la información incluida en los Estados Recapitulativos (que es la que se va a incorporar al VIES) esté completa y sea exacta. El Informe de la Comisión señala que un 1,5% de la información recibida de los sujetos pasivos no se pudo transmitir por no estar correctamente consignada³¹⁴.

³¹⁴ COM (96) 681 final, p. 13.

En definitiva, en un entorno comunitario cada vez más globalizado e interdependiente, es necesario conceder una mayor prioridad a la cooperación administrativa entre Estados miembros. En nuestra opinión, la situación actual en este campo no puede considerarse satisfactoria, en modo alguno. Si bien es cierto que desde las instancias comunitarias debe hacerse un esfuerzo especial para proponer y aprobar las disposiciones legales y administrativas necesarias y para implantar nuevos sistemas de control, los Estados miembros, por su parte, deben adoptar una postura más activa en este ámbito. En este sentido, los Estados miembros deben hacer un uso más generalizado de los sistemas de control existentes, así como integrarlos plenamente en sus estrategias nacionales de control del IVA. Además, sería enormemente positivo que existiese una más estrecha colaboración entre los Estados en la lucha contra el fraude; el intercambio de información, así como el intercambio de experiencias sobre los casos concretos de fraude detectados en cada país y las medidas adoptadas para su eliminación, pueden ser de gran utilidad, y pueden evitar que se produzcan nuevos casos de fraude en el interior de otros Estados e incluso a nivel comunitario (donde se vean afectados más de un país)³¹⁵.

Del éxito o no de esta cooperación administrativa dependerá en gran medida el correcto funcionamiento o no del Régimen Transitorio del IVA y, más aún, del nuevo sistema común del IVA propuesto por la Comisión en su Documento de Julio de 1996. En ausencia de controles fronterizos, y con los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones-liquidaciones del IVA como única fuente de información de los intercambios intracomunitarios que se han efectuado, la cooperación entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros adquiere un papel relevante para controlar que el Impuesto se ha satisfecho y además se ha hecho en el lugar adecuado, y para evitar que se den situaciones fraudulentas.

³¹⁵ En este sentido se manifestaba la Comisión, cuando en su Documento "la Fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios" decía que era necesario desarrollar e intensificar la cooperación entre las autoridades fiscales, contra el fraude y la evasión fiscal. Ahora bien, esta cooperación no debía reducirse a intercambiar experiencias acerca de cómo luchar contra el fraude,

2.6.- ARMONIZACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA

Además del intercambio de información y de la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, otro aspecto que tiene una especial importancia, de cara al Régimen futuro de tributación del IVA, es el de los tipos impositivos.

Las diferencias existentes en este ámbito han sido consideradas desde siempre como un obstáculo para la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros. Ahora bien, desde la Sexta Directiva no se había aprobado ninguna norma comunitaria que introdujese alguna modificación en lo que a los tipos de gravamen se refiere. No obstante, hay que decir, que sí se habían presentado numerosas propuestas por parte de la Comisión y del Consejo ECOFIN, tendentes a lograr la aproximación de los tipos impositivos. Dichas propuestas fueron, sin embargo, mayoritariamente rechazadas por los Estados miembros, por las importantes repercusiones que se derivaban para éstos, relacionadas principalmente con la pérdida de soberanía y con la pérdida de ingresos fiscales.

La Directiva 91/680/CEE que prevé la supresión de las fronteras fiscales, no introduce, sin embargo, ninguna disposición en relación con la armonización de los tipos impositivos. Esto es hasta cierto punto lógico si tenemos en cuenta que se opta por el mantenimiento del principio de imposición en destino.

Ahora bien, la sustitución del Régimen Transitorio por el Régimen Definitivo (tributación en origen), inicialmente prevista para Enero de 1997, requería que se adoptasen algunas medidas en relación con la armonización de los tipos impositivos. En este sentido, el 19 de Octubre de 1992, el Consejo aprobó, por fin, la Directiva 92/77/CEE³¹⁶ sobre la aproximación de los tipos del IVA.

sino que también debía suponer una mejoría en la asistencia mutua entre Administraciones. Ver COM (96) 546 final.

³¹⁶ DIRECTIVA (1992). El plazo de que disponían los Estados miembros para la aplicación de esta normativa era el 31 de Diciembre de 1992.

La indispensabilidad de la aproximación de los tipos queda recogida en la propia Directiva 92/77/CEE en sus considerandos 2º y 3º: "Considerando que la plena realización del mercado interior que constituye uno de los objetivos fundamentales de la Comunidad, requiere en primer lugar la supresión de los controles fiscales en frontera; considerando que en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido esta supresión implica, para evitar distorsiones, además de una base uniforme del impuesto, **un número de tipos impositivos y de niveles de tipos suficientemente aproximados entre los Estados miembros...**" (la negrilla es nuestra).

Antes de entrar a analizar el contenido de esta Directiva vamos a repasar brevemente las propuestas que se presentaron, previamente a su aprobación, en relación con el tema que nos ocupa.

2.6.1.- Antecedentes de la Directiva 92/77/CEE³¹⁷

La Comisión, en su Libro Blanco sobre "la Realización del Mercado Interior", de 1985, se empieza a plantear ya la problemática de la aproximación del número y del nivel de los tipos impositivos del Impuesto. Y así, aunque consideraba que la solución teóricamente más simple y eficaz sería el establecimiento de un tipo único para el Impuesto en toda la Comunidad, reconocía que, dado que siete de los diez Estados miembros aplicaban, en estos momentos, uno o varios tipos reducidos, además del tipo normal, y que tres de ellos aplicaban también un tipo incrementado, era mejor decantarse por la existencia de un sistema con varios tipos.

La Comisión, teniendo en cuenta los tipos de gravamen que aplicaban los Estados miembros, presentó al Consejo, en Agosto de 1987, una Propuesta de Directiva³¹⁸ para la aproximación de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Su contenido era básicamente el siguiente:

- los Estados miembros aplicarían a partir del 1 de Enero de 1993 dos tipos impositivos, uno normal y otro reducido.
- El tipo normal no podría ser inferior al 14 por 100, ni superior al 20 por 100.
- El tipo reducido no podría situarse por debajo del 4 por 100 ni por encima del 9 por 100, y se aplicaría a los siguientes bienes: productos alimenticios (excepto las bebidas alcohólicas), productos energéticos para la calefacción y el alumbrado, suministros de agua, productos farmacéuticos, libros, revistas y periódicos, y el transporte de personas.
- Supresión del tipo cero en aquellos Estados en los que se estuviese aplicando.

³¹⁷ Un resumen de los antecedentes de la Directiva 92/77/CEE pueden encontrarse en : GUIROLA (1991), MATA (1995, 121-130, 134-136) y TERRA y KAJUS (1992a, 15-17).

³¹⁸ COM (87) 321 final.

Junto con esta Propuesta de Directiva, la Comisión presentó otra³¹⁹ que preveía un procedimiento de convergencia de las alícuotas del IVA, con el fin de evitar que aumentasen las diferencias entre los Estados miembros, tanto en el número como en el nivel de los tipos. En esta propuesta se prohibía a los Estados miembros modificar los tipos impositivos en vigor en el momento de su aprobación, salvo para aproximarlos a los tipos que proponía la Comisión.

Estas dos propuestas de la Comisión, que formaban parte del denominado "Plan Cockfield" fueron desfavorablemente acogidas por la mayor parte de los Estados miembros, por lo que la Comisión planteó una solución alternativa, más flexible, y que pudiese ser aceptada por todos los países comunitarios. Así, en 1989, la Comisaria Sra. Scrivener presentó una nueva Propuesta³²⁰ para la aproximación de los tipos impositivos. Ésta básicamente establecía lo siguiente:

- la sustitución de la fórmula de la "banda u horquilla" para el tipo normal, por un valor mínimo. La Propuesta, no obstante, no planteaba cual debía ser ese valor mínimo.
- Se mantenía la horquilla del 4 al 9 por 100 para el tipo reducido.
- En relación con el tipo cero, se admitía la posibilidad de que aquellos Estados que viniesen aplicándolo pudieran mantenerlo durante un período transitorio, siempre que ello no ocasionase distorsiones graves en la competencia entre Estados miembros.

Posteriormente, el Consejo ECOFIN, a lo largo de sus reuniones de 1991 y 1992, fue acotando las Propuestas presentadas por la Comisión y perfilando el contenido de la finalmente aprobada Directiva 92/77/CEE.

La reunión del Consejo ECOFIN, celebrada en Luxemburgo, el 18 de Diciembre de 1989³²¹, abordó el tema de la aproximación de los tipos de gravamen del IVA. Los Ministros de Economía y Finanzas de los doce se comprometieron a no aumentar las diferencias existentes entre ellos, en aquel momento, en lo que respecta a los tipos impositivos. Así, en relación con el tipo normal, se comprometieron a no reducirlo si éste era inferior al 14 por 100, a no aumentarlo si éste era superior al 20 por 100, y a no elevarlo

³¹⁹ COM (87) 324 final.

³²⁰ COM (89) 260 final.

³²¹ *Europe Internacional*, nº 2.360.

por encima del 20 por 100 ni reducirlo por debajo del 14 por 100 si éste se encontraba entre ambos valores.

Por su parte, el ECOFIN del 18 de Marzo de 1991 ratificó la idea de establecer un tipo normal mínimo del 15 por 100 y añadió la posibilidad de que los Estados miembros implantasen uno o dos tipos reducidos, también por encima de un porcentaje mínimo. Asimismo, elaboró una lista de bienes a los que podía aplicarse el tipo reducido³²².

Estos acuerdos fueron posteriormente ratificados por el Consejo ECOFIN celebrado el 24 de Junio de 1991³²³, el cual propone la aplicación, a partir del 1 de Enero de 1993, de los siguientes tipos impositivos:

- un tipo normal mínimo del 15 por 100³²⁴
- uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5 por 100
- un tipo, inferior como máximo en tres puntos al 15 por 100 (es decir, como máximo del 12 por 100) aplicable a aquellos productos que, estando sujetos al tipo reducido el 1 de Enero de 1991, debían pasar al tipo normal
- un tipo superreducido, inferior al 5 por 100, aplicable únicamente en determinados supuestos.

Posteriormente, en la reunión del ECOFIN de 1 de Julio de 1992³²⁵, los Doce Estados miembros aceptaron, por primera vez, que una Directiva estableciese un tipo normal mínimo obligatorio del 15 por 100³²⁶.

Un esquema de las principales Propuestas comunitarias sobre la armonización de los tipos impositivos puede verse en el cuadro 20.

³²² Ver cuadro 10.

³²³ El contenido de las Propuestas del ECOFIN del 24 de Junio de 1991 se recogen en el documento "Abolition des frontières fiscales. Conclusions du Conseil en matière de TVA et d'Accise", pp. 1-17. Un comentario de estas propuestas puede verse en: GUIROLA (1991) y en VEGA (1991c).

³²⁴ GOYBET hace una llamada de atención sobre el peligro de la adopción de este tipo mínimo obligatorio en su trabajo GOYBET (1991, 493).

³²⁵ Ver *Europe Information Internationale*, del 1 de Julio de 1992, núm. 2.914, pp. 7 y 8; y *Europe Information Internationale*, del 10 de Julio de 1992, núm. 2.922, p. 8.

³²⁶ Este acuerdo tiene una gran relevancia, ya que por primera vez el Reino Unido aceptaba una obligación legal respecto a la aproximación de los tipos impositivos, y esto supuso un avance muy importante para la posterior aprobación de la Directiva 92/77/CEE.

Sobre la postura del Reino Unido contraria a cualquier acuerdo vinculante en materia de tipos impositivos del IVA ver *Europe Information Internationale* del 11 de Junio de 1992.

Como puede observarse, la postura comunitaria en relación con la aproximación de los tipos del IVA ha variado, desde la propuesta de 1987 con un sistema dual de bandas cerradas, hasta un sistema como el que recoge la Directiva 92/77/CEE, que admite la posibilidad de aplicar más de dos tipos impositivos y que fija únicamente, con carácter general, los niveles mínimos obligatorios, dejando libertad a los Estados miembros para que éstos sitúen los tipos en los niveles que consideren más oportunos.

2.6.2.- Situación actual

2.6.2.1 .- CONTENIDO DE LA DIRECTIVA 92/77/CEE³²⁷

La Directiva 92/77/CEE establece una nueva estructura de tipos impositivos, consistente en la aplicación de las siguientes alícuotas:

- a) Un tipo normal igual o superior al 15 por 100.
- b) Uno o dos tipos reducidos³²⁸, iguales o superiores al 5 por 100, aplicables a determinados bienes o servicios culturales y sociales³²⁹.

³²⁷ Ver: BUEKENHOUDT (1992, 870 y 871), COMISIÓN EUROPEA (1994b) y LIEBMAN y PATTEN (1991).

³²⁸ Artículo 3.a párrafo tercero de la Directiva.

³²⁹ Anexo H de la Sexta Directiva. Según éste los bienes y servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos de IVA son los siguientes:

1) Productos alimenticios (incluidas las bebidas pero con exclusión de las alcohólicas) para consumo humano o animal, ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios y productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios.

2) El suministro de agua.

3) Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente en el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamientos con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y productos de higiene femenina.

4) Equipos médicos, aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para tratar o aliviar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y asientos infantiles para acoplar a los coches.

5) El transporte de personas y sus equipajes.

6) El suministro de libros, comprendido su alquiler por Bibliotecas (incluidos folletos, impresos...) periódicos, revistas, que no sean íntegramente o predominantemente material publicitario.

7) El derecho de acceso a espectáculos, teatros, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural. Recepción de servicios de radiodifusión y televisión.

8) Servicios prestados por escritores, compositores, artistas e intérpretes, y derechos de autor debidos a los mismos.

9) Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de una política social.

c) Supresión del tipo impositivo incrementado, pasando los bienes que estaban gravados por el mismo a estar sometidos al tipo normal³³⁰.

Además de estos tipos, la Directiva prevé la aplicación, con carácter transitorio (hasta la introducción del Régimen Definitivo) de las siguientes excepciones³³¹:

a) Los Estados miembros que el 1 de Enero de 1991 gravaban con tipos reducidos los bienes y servicios que ahora debían gravarse al tipo normal, pueden aplicar a éstos uno de los tipos reducidos que establezcan, siempre que no sea inferior en más de tres puntos al fijado para el tipo normal (es decir, no podrá ser inferior al 12 por 100)³³².

10) Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios.

11) El alojamiento facilitado por hoteles o establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacio de estacionamiento de caravanas.

12) El derecho de acceso a manifestaciones deportivas

13) El derecho de utilizar instalaciones deportivas

14) Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a obras de bienestar y de seguridad social, en tanto en cuanto no estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.

15) Servicios prestados por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad.

16) La prestación de asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal, en tanto en cuanto no esté exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.

17) Los servicios prestados en relación con la limpieza de vías públicas, la recogida de basuras y el tratamiento de residuos que no sean los prestados por los órganos mencionados en el apartado 5º del artículo 4.

A ello han de añadirse las excepciones contempladas en el artículo 1.4 de dicha Directiva, relativas al calzado y vestido infantil, vivienda, restaurantes, etc.

Hay que señalar además, que de acuerdo con el artículo 1.3 de la Directiva el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, se reserva la posibilidad de introducir determinadas modificaciones en esta lista.

³³⁰ Las pérdidas presupuestarias que pueden derivarse para algunos Estados de la eliminación del tipo impositivo incrementado, pueden compensarse, como en el caso de España, con el incremento en algún punto del tipo normal necesario para adaptarse a las exigencias de la Comunidad.

Esta supresión del tipo incrementado puede generar también un efecto psicológico positivo sobre los ciudadanos de aquellos países que deben incrementar sus tipos normales, de acuerdo con la Directiva 92/77/CEE, al contemplar que aunque la aplicación de la norma comunitaria supone un aumento del Impuesto de determinados bienes, también produce un efecto contrario en otros.

³³¹ En la Directiva 92/77/CEE figuran netamente separados los tipos impositivos que podríamos decir que tienen un "carácter permanente", que están regulados en el artículo 12 de ésta, y los que tiene un carácter transitorio (y que, por lo tanto, deben desaparecer al final del período transitorio), recogidos en el artículo 28.

³³² Artículo 28 apartado 2 letra e). La Directiva preveía asimismo una excepción para el caso de Portugal. Así, se permitía que dicho tipo fuese como mínimo del 8 por 100 hasta el 31 de Diciembre de 1993, y del 10 por 100 hasta el 31 de Diciembre de 1995.

A este tipo de gravamen se le conoce como "tipo parking".

Cuadro 20: Propuestas comunitarias en relación con la armonización de los tipos impositivos

AÑO	MEDIDA	CONTENIDO
1987	Propuesta de Directiva por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se completa la Directiva 77/388/CEE, COM (87) 321 final, de 7 de Agosto de 1987.	normal: banda del 14 al 20 por 100 reducido: banda del 4 al 9 por 100 tipo cero: desaparición
1989	Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Plena realización del Mercado Interior y aproximación de los impuestos indirectos, COM (89) 260 final, de 14 de Junio de 1989.	normal: tipo mínimo sin tope máximo reducido: mantiene la banda del 4 al 9 por 100 tipo cero: aplicación optativa y muy limitativa
1991	Orientaciones del ECOFIN de 24 de Junio de 1991.	normal: tipo mínimo del 15 por 100 reducido: 1) uno o dos, optativos, igual o superiores al 5 por 100 2) uno superreducido (menor al 5 por 100) para algunos Estados. tipo cero: admitido para algunos Estados
1992	Modificación de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE - Aproximación de los tipos del IVA, COM (92) 5 final, de 23 de Enero de 1993.	normal: banda del 14 al 20 por 100 reducido: banda del 4 al 9 por 100
1992	Directiva del Consejo 92/77/CEE por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 77/388/CEE. (Aproximación de tipos impositivos), D.O.C.E. núm. L 316, de 31 de Octubre de 1992.	normal: tipo mínimo obligatorio del 15 por 100 reducido: 1) uno o dos, iguales o superiores al 5 por 100. 2) un tipo mínimo del 12 por 100 para ciertos casos 3) un tipo superreducido en determinados supuestos tipo cero: permitido en determinados supuestos
1996	Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 92/77/CEE. (aproximación de los tipos impositivos).	normal: banda del 15 al 25 por 100 reducido: 1) uno o dos, iguales o superiores al 5 por 100. 2) un tipo mínimo del 12 por 100 para ciertos casos 3) un tipo superreducido en determinados supuestos tipo cero: permitido en determinados supuestos

Fuente: Elaboración propia

b) Los Estados miembros que se vean obligados a elevar en más de dos puntos el valor del tipo normal que aplicasen el día 1 de Enero de 1991, para alcanzar el 1 de Enero

de 1993 el tipo normal mínimo fijado, pueden aplicar un tipo "superreducido"³³³ (inferior al 5 por 100 pero distinto de cero) a los siguientes bienes y servicios:

- los comprendidos en el ámbito de aplicación del tipo reducido
- la restauración (servicio de suministro de comidas y bebidas)
- el calzado y la ropa para niños
- la vivienda

c) Los Estados miembros que el 1 de Enero de 1991, de acuerdo con las disposiciones comunitarias en vigor, estuviesen aplicando a determinados bienes o servicios un tipo inferior al 5 por 100 (incluido el tipo cero), pueden mantener dichos tipos para esos mismos bienes y servicios a partir del 1 de Enero de 1993.

d) La Directiva autoriza también a Grecia a seguir aplicando tipos reducidos en determinadas islas y departamentos griegos. El motivo de esta medida es el de contrarrestar la competencia de países no comunitarios con que se enfrentan estos territorios³³⁴.

Podemos decir, por lo tanto, que, a raíz de la aprobación de la Directiva 92/77/CEE, los Estados miembros aplicarán un tipo normal del 15 por 100 como mínimo, y de forma optativa, uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5 por 100, únicamente para algunos bienes y servicios de carácter cultural o social. Se autoriza asimismo, el mantenimiento transitorio del tipo cero y del superreducido (inferior al 5 por 100) y se suprimen los tipos incrementados.

Como hemos comentado ya anteriormente, este sistema de tipos impositivos que establece la Directiva 92/77/CEE difiere notablemente del propuesto inicialmente por la Comisión entre las medidas del "Plan Cockfield". Como ya hemos recordado, las propuestas del 87 proponían la aplicación únicamente de dos tipos impositivos, que además debían mantenerse dentro de una banda de fluctuación u horquilla previamente fijada. La Directiva del 92, sin embargo, sustituye los márgenes de variación por tipos mínimos, atribuye el carácter optativo a los tipos reducidos, al mismo tiempo que amplía la lista de bienes y servicios a los que éstos podrán aplicarse, y permite, durante el período transitorio,

³³³ Artículo 28 apartado 2 letra c). Este caso es aplicable a España y a Luxemburgo. Esta medida se establece para compensar a estos países por la subida de dos puntos del tipo normal.

³³⁴ Artículo 28 apartado 2 letra f) de la Sexta Directiva.

la aplicación de otros tipos (superreducidos, cero, "parking", etc.). La última solución ofrecida por la Comunidad permite, por lo tanto, una mayor flexibilidad a los Estados miembros, en un doble sentido, ya que:

- por un lado, les deja una mayor libertad, pudiendo elegir éstos los tipos que mejor se adapten a sus Políticas Económicas.

- Permite a los países que tienen unos tipos normales más elevados ir reduciéndolos poco a poco, evitándoles así sufrir de golpe una pérdida presupuestaria fuerte.

Por otro lado, al establecer un tipo mínimo se evita que, como consecuencia de la natural competencia entre países vecinos, se produzca una constante presión fiscal a la baja, lo que podría convertirse en un círculo vicioso que podría generar importantes pérdidas presupuestarias para los Estados afectados.

Sin embargo, si bien es cierto que esta flexibilidad era necesaria para que se pudiese llegar a un acuerdo unánime entre todos los Estados miembros (que como ya hemos visto estaba siendo muy complicado), puede ser también criticada, ya que puede llevarnos a una situación (como de hecho ha ocurrido) en la que los países apliquen cuatro o cinco tipos impositivos diferentes. Esta diversidad de tipos puede dar lugar a diferencias en el trato de algunos productos entre los distintos Estados miembros, lo que a su vez puede crear distorsiones en las transacciones comerciales dentro del Mercado Interior. Por ello, una vez alcanzado este "acuerdo de mínimos" entre los países comunitarios, es necesario seguir avanzando en el proceso de armonización de los tipos de gravamen del IVA, para conseguir una mayor aproximación tanto en el número como en el nivel de éstos³³⁵.

2.6.2.2.- INFORME DE LA COMISIÓN SOBRE EL FUNCIONAMIENTO DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS APROBADOS EN 1992

A finales de 1994 la Comisión elaboró un Informe³³⁶, que presentó al Consejo, en cumplimiento de lo previsto en la Sexta Directiva IVA. En este Informe, la Comisión analiza el funcionamiento del sistema de tipos impositivos aprobados en 1992 y trata también de valorar si los diferenciales en los tipos del IVA de los distintos Estados

³³⁵ "... la facultad que concede la Directiva a los Estados miembros para mantener o crear otros tipos, de forma transitoria, supone que todavía queda mucho por hacer para llegar a un sistema comunitario armonizado de tipos del IVA", COM (94) 584 final.

miembros han influido decisivamente en el comportamiento de los agentes económicos, provocando con ello el falseamiento de las condiciones de competencia.

Para llevar a cabo este análisis, la Comisión diferencia en su Informe entre los efectos sobre el comportamiento de los sujetos pasivos y de las personas que no son sujetos pasivos del Impuesto.

En relación con los primeros, el Informe señala que es difícil evaluar los efectos de los nuevos tipos impositivos introducidos por la Directiva del 92, por la falta de datos concretos sobre las pautas que siguen los sujetos pasivos cuando efectúan compras o ventas a sujetos pasivos de otros Estados miembros. Por otro lado, hay que señalar, además, que de acuerdo con el Régimen General del IVA, las operaciones comerciales realizadas entre sujetos pasivos tributan de acuerdo con el principio de imposición en destino.

Basándose en un estudio sobre "recursos propios"³³⁷ encargado realizar por la propia Comisión, ésta afirma que "no existen pruebas de que se hubiera producido un cambio en las pautas de compras transfronterizas de los sujetos pasivos en ninguna de las fronteras de los Estados miembros con grandes diferencias en los tipos del IVA"³³⁸. Por ello concluye que "en ausencia de mayores pruebas de un falseamiento importante de la situación competitiva de los sujetos pasivos que efectúan operaciones comerciales intracomunitarias, generado por los diferenciales en los tipos del IVA, no existe ninguna razón para suponer que en la actualidad el mercado interior no esté funcionando de forma satisfactoria"³³⁹.

Y en relación con el comportamiento de los agentes que no son sujetos pasivos del Impuesto, la Comisión fundamenta sus conclusiones en varios estudios realizados al respecto, y que comentaremos posteriormente.

El Informe analiza también, por separado, para cada uno de los distintos tipos de gravamen aprobados por la Directiva, los efectos que las diferencias existentes entre los Estados miembros han tenido sobre el funcionamiento del Mercado Interior. A continuación vamos a comentar brevemente las principales conclusiones a las que llega la Comisión en su Informe, en relación con cada uno de ellos.

³³⁶ COM (94) 584 final.

³³⁷ DEUTSCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG (1994).

³³⁸ COM (94) 584 final, p. 10.

³³⁹ COM (94) 584 final, p. 11.

a) *Tipo reducido*³⁴⁰: Aunque la Comisión reconoce que desde la entrada en vigor de las nuevas disposiciones ha recibido la solicitud por parte de numerosas representaciones de federaciones de empresarios, de que su sector fuese incluido en el ámbito de aplicación del tipo reducido, considera que es demasiado pronto para introducir ninguna modificación y decide esperar al momento en que se aborde la cuestión de la introducción del régimen definitivo para tomar alguna medida en ese sentido.

Por otro lado, el Informe pone de manifiesto que la introducción en 1993 de un tipo reducido optativo no ha supuesto en ningún caso una posibilidad de falseamiento de la competencia en el mercado interior³⁴¹.

b) *Tipo normal*: También en este caso se observó que los hábitos de compras transfronterizas de bienes sujetos al tipo general no habían cambiado significativamente desde Enero de 1993³⁴².

c) *Tipos aplicables durante el período transitorio*³⁴³: Como en los casos anteriores, la introducción de estos tipos de gravamen no ha supuesto alteraciones significativas en las pautas de las compras transfronterizas de bienes sujetos a estos tipos. Por ello la Comisión, teniendo en cuenta además, que éstos pueden aplicarse solamente durante el período transitorio, considera que no está justificada la presentación de una propuesta formal de abolición o modificación de estos tipos en estos momentos. No obstante, la Comisión señala que, probablemente sería mejor un sistema de tipos con menos excepciones (o incluso ninguna), y en este sentido sugiere a los Estados miembros que examinen la

³⁴⁰ La Sexta Directiva establece que "a partir de 1994, el Consejo basándose en un informe de la Comisión, examinará cada dos años el ámbito de aplicación de los tipos impositivos reducidos, y por unanimidad podrá decidir, a propuesta de la Comisión, la modificación de la lista de bienes y servicios del Anexo H" (Artículo 12 apartado 4 párrafo segundo).

³⁴¹ Para llegar a esta conclusión se analizaron aquellas categorías de bienes del Anexo H en las que había grandes diferencias en los tipos aplicados por los Estados miembros, como los productos alimenticios, productos farmacéuticos, equipamiento médico, asientos de coche para niños, libros, revistas y periódicos. En la mayoría de los casos, el resultado del estudio fue que desde el 1 de Enero de 1993 no se había producido un aumento perceptible de las compras transfronterizas, y que en algunos casos la elección de los consumidores estaba más influida por factores distintos a las diferencias en los tipos del IVA.

³⁴² Los bienes analizados en estos casos fueron los siguientes: bienes de consumo duraderos electrónicos, tales como: electrodomésticos, material de vídeo, audio y fotografía, equipos y programas informáticos, material deportivo, juguetes; muebles, artículos de cristalería, joyas, relojes y similares.

³⁴³ Al igual que hemos puesto de manifiesto para el tipo reducido, la Sexta Directiva establece que antes del 31 de Diciembre de 1994 el Consejo, en base al Informe que debe presentarle la Comisión, analizará los

posibilidad de suprimir alguno de estos tipos antes de que finalice el plazo para pasar al régimen definitivo.

Con respecto a los "tipos parking", la Comisión señala que deben mantenerse en vigor, pues a la larga, éstos facilitarán la transición a una estructura de tipos IVA más coherente en toda la Comunidad.

En relación con los tipos impositivos normal y reducido, y a modo de resumen, podemos decir que la Comisión señala que, no hay datos que reflejen que se han producido cambios significativos en las pautas de compras transfronterizas, tras la entrada en vigor de la Directiva 92/77/CEE. Por otro lado, la Comisión señala en el Informe que las disposiciones transitorias en materia de tipos del IVA no han dado lugar a ninguna alteración significativa de los flujos comerciales, y por ello, estima que pueden seguir siendo aplicadas, sin ningún problema, mientras esté en vigor el régimen transitorio. No obstante, la Comisión constata en su informe, que el paso al Régimen Definitivo sería más sencillo si los países, siempre que sea posible, redujesen el número de tipos aplicados (eliminando prioritariamente los que tienen carácter transitorio).

Por último, señalar que la Comisión, en ausencia de datos que justifiquen nuevos cambios en el sistema de tipos del IVA, plantea la posibilidad de relajar algunas de las, en su opinión, condiciones restrictivas de los regímenes particulares, y en concreto, de aumentar los umbrales relativamente severos (según sus palabras) que se aplican a este tipo de comercio.

2.6.2.3.- ESTUDIOS REALIZADOS EN RELACIÓN CON LOS TIPOS IMPOSITIVOS

Los estudios, a los que nos vamos a referir a continuación, fueron realizados por encargo de la Comisión para analizar los efectos sobre las compras transfronterizas realizadas por particulares³⁴⁴, derivados de la supresión de los controles fiscales en la Comunidad y de la entrada en vigor de la nueva estructura de tipos impositivos en el IVA.

efectos sobre el funcionamiento del mercado interior derivados de la aplicación, desde Enero de 1993, de estos "tipos de gravamen transitorios" (Artículo 28 apartado 2 letra g)).

³⁴⁴ Los estudios se centran básicamente en las compras transfronterizas realizadas por los particulares por ser éstos los que pueden estar más motivados para realizar adquisiciones en otros Estados miembros vecinos, y ello por varios motivos:

Así, para valorar los efectos de la supresión de los controles fiscales sobre las compras transfronterizas, la Comisión recurrió a un consultor externo para que efectuase un análisis, a partir de los datos disponibles³⁴⁵ desde Enero de 1993³⁴⁶. Los objetivos de este estudio eran:

- determinar los cambios observados en las pautas de compra de los particulares, atribuibles a la supresión de las restricciones a las compras transfronterizas a partir del 1 de Enero de 1993.
- Determinar los mercados que habían experimentado cambios en cuanto a competencia o flujos comerciales a causa de las divergencias todavía existentes en los tipos del IVA aplicados por los Estados miembros.
- Cuantificar al máximo los principales factores que daban lugar a dichas distorsiones de los flujos comerciales y de la competencia.

Las principales conclusiones a las que llega este estudio podemos sintetizarlas en las siguientes:

- desde Enero de 1993 no se han producido cambios importantes en las pautas de compra aunque se describe como "volátil" la situación de la frontera entre Alemania y Dinamarca.
- Las compras transfronterizas son especialmente importantes en las siguientes fronteras: Alemania-Francia y Alemania-Dinamarca (bienes de consumo duraderos) y Luxemburgo-Bélgica (joyas y relojes), aunque no ha habido cambios importantes en los últimos dieciocho meses.
- Por lo que respecta a los bienes con tipos IVA reducidos, las compras transfronterizas efectuadas por particulares son escasas, excepto en el caso de los productos alimenticios. Tampoco en esta ocasión se observan cambios significativos desde Enero de 1993.

- porque pagan el Impuesto sobre el Valor Añadido en origen (excepto en los casos de los medios de transporte nuevos y de las compras a distancia)

- porque al no ser sujetos pasivos del Impuesto y, por lo tanto, no poder deducirse el IVA soportado, éste será para ellos un mayor precio del bien, y por ello, tenderán a realizar sus compras en aquellos países con unos tipos impositivos menores.

³⁴⁵ El estudio comprendía todas las fronteras del Comunidad Europea. En lo que respecta al IVA, se refería a los bienes del Anexo H de la Sexta Directiva, pero excluía las ventas a distancia, las ventas de medios de transporte nuevos, las obras de arte y antigüedades.

³⁴⁶ PRICE WATERHOUSE (1994).

- El factor fiscal, aun cuando es importante, no es el único que afecta al precio de los bienes. Hay que tener en cuenta también otros como: los tipos de cambio, variaciones en el precio de la gasolina y otros costes del transporte, los horarios de venta más flexibles, la gama y la calidad del producto, las condiciones de garantía, el servicio postventa, el idioma, las distancias, etc.

Los resultados de este estudio se han visto confirmados por las conclusiones de una encuesta de Eurobarómetro³⁴⁷ efectuada (en nombre de la Comisión) en Enero y Mayo de 1994 en toda la Comunidad. A la pregunta de si se habían beneficiado personalmente de la supresión de las franquicias a viajeros y de los controles aduaneros, menos del 20 por 100 de las personas que conocían la posibilidad de realizar compras transfronterizas sin trabas respondió afirmativamente.

2.6.2.4.- NUEVAS MEDIDAS ADOPTADAS EN RELACIÓN CON LA ESTRUCTURA DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Aunque el Informe elaborado por la Comisión, y presentado al Consejo, sobre el funcionamiento del sistema de tipos del IVA tras la supresión de las fronteras fiscales el 1 de Enero de 1993, señalaba que dentro del régimen fiscal transitorio del comercio intracomunitario, no se habían detectado distorsiones significativas de la competencia que pudiesen atribuirse a la aplicación de varios tipos reducidos del IVA, la Comisión destaca que la experiencia práctica ha puesto de manifiesto, en relación con los tipos normales, que la creciente desviación que se está produciendo entre los tipos generales aplicados por diversos Estados miembros pueden provocar desequilibrios estructurales y distorsiones de competencia en determinados sectores económicos.

Los tipos normales aplicados por los Estados miembros oscilan entre el 15 por 100 aplicado en Alemania y Luxemburgo y el 25 por 100 vigente en Dinamarca y Suecia. Por lo que, sin necesidad de introducir grandes cambios (pues los tipos actuales garantizan el correcto funcionamiento del Mercado Interior), la Comisión considera importante lograr

³⁴⁷ Eurobarómetro 41.0 de la Comisión Europea por INRA (Europa), de 5 de Julio de 1994. Ver COM (94) 584 final, p. 9. Los resultados de Eurobarómetro pueden verse también en AUJEAN (1994, 117 y ss).

que se mantenga, al menos, el nivel de armonización conseguido. Se trata, por lo tanto, de evitar que aumenten las divergencias existentes entre los tipos generales aplicados por los Estados miembros. Para conseguir esto, la Comisión elaboró una Propuesta³⁴⁸ consistente, básicamente, en establecer para estos tipos una banda de fluctuación, con un nivel mínimo del 15 por 100 y un nivel máximo de 25 por 100³⁴⁹. Al estar los tipos normales aplicados por los Estados miembros dentro de estos límites, la Propuesta de la Comisión no obligaba a ningún país comunitario a modificar su tipo, si bien sí impedía que algún Estado estableciese una alícuota superior al 25 por 100, lo que podía poner en peligro la introducción del Régimen Definitivo.

La Propuesta de la Comisión prevé asimismo, que tanto el nivel mínimo como el máximo se sometan a revisión a los dos años, y en cualquier caso cuando se introduzca el Régimen Definitivo.

Esta Propuesta de la Comisión³⁵⁰ ha sido definitivamente aprobada por el Consejo, tras el Dictamen del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social, en forma de Directiva, el 20 de Diciembre de 1996³⁵¹. Por lo tanto:

- del 1 de Enero de 1993 al 31 de Diciembre de 1996, los Estados miembros aplicarán un tipo normal que en ningún caso podrá ser inferior al 15 por 100.
- Entre el 1 de Enero de 1997 y el 31 de Diciembre de 1998, ese porcentaje no podrá ser inferior al 15 por 100, ni superior al 25 por 100.
- Por su parte, basándose en una propuesta de la Comisión, y previa consulta al Parlamento Europeo, el Consejo determinará, por unanimidad, el nivel de los tipos normales aplicables después del 31 de Diciembre de 1998.

Se recupera, por lo tanto, el sistema de bandas u horquillas de fluctuación, que como vimos fue incluida, por primera vez, por la Comisión en sus Propuestas de Agosto de 1987 (Propuestas Cockfield).

³⁴⁸ COM (95) 731 final.

³⁴⁹ Ver RAPONI (1996b).

³⁵⁰ COMISIÓN (1996b).

³⁵¹ DIRECTIVA (1996). Una referencia a la misma puede verse en INTERNATIONAL VAT MONITOR, vol 8 nº 2, Marzo/Abril, 1997, pp. 70 y ss.

En esta Directiva se establece, también, que los Estados miembros deberán poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias antes del 1 de Enero de 1997.

Por último, y para concluir, nos gustaría reflejar de forma sintetizada el actual sistema de tipos impositivos del IVA. Así, las normas comunitarias permiten la aplicación de los siguientes tipos de gravamen:

- un tipo normal, que no podrá ser inferior al 15 por 100 ni superior al 25 por 100.
- Uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5 por 100, aplicables a una serie de bienes y servicios (Anexo H de la Sexta Directiva).
- No aplicación de tipos incrementados.
- Durante el período transitorio, y en casos concretos, se podrán aplicar también, unos tipos superreducidos, los tipos cero y los tipos "parking".

Señalar también, que tal y como se refleja en el Informe que la Comisión presentó al Consejo, y que hemos analizado anteriormente con más detalle, no existe ningún dato que ponga de manifiesto que esta estructura de tipos impositivos ha provocado cambios significativos en los flujos comerciales y en las condiciones de competencia entre Estados miembros desde que se produjo la supresión de las fronteras fiscales y de los controles aduaneros en el seno de la Comunidad Europea (el 1 de Enero de 1993).

2.6.3.- La evolución de los tipos impositivos

En el cuadro siguiente figuran los tipos impositivos del IVA aplicados en los Estados miembros en los últimos diez años. Como puede observarse, sin tener en cuenta el tipo cero (vigente actualmente en siete países), la mayoría de los Estados disponen de tres e incluso cuatro tipos diferentes (como ocurre en Bélgica, Irlanda o Luxemburgo). Un caso excepcional lo constituye Dinamarca, con un único tipo de gravamen (del 25 por 100), mientras que, en Alemania, Reino Unido y los Países Bajos, se mantiene una estructura de doble tipo.

Existe también una gran dispersión en cuanto al nivel de las alícuotas. Así, los tipos reducidos se mantienen dentro de una banda de fluctuación de 16 puntos (del 1 por 100 en

Bélgica al 17 por 100 en Finlandia), mientras que para el tipo normal ésta es de 10 puntos (del 15 por 100 luxemburgués al 25 por 100 danés o sueco).

En los dos cuadros siguientes se recogen, por un lado, los tipos de gravamen aplicados por los Estados miembros a los bienes y servicios incluidos en el Anexo H de la Sexta Directiva, y por otro lado, los tipos impositivos que recaen sobre algunos bienes y servicios (se han destacado aquellos en lo que se aprecian mayores diferencias entre los países comunitarios).

En ellos se observa la disparidad que existe a nivel comunitario en relación con los tipos de gravamen. Así, puede apreciarse cómo hay determinadas operaciones, por ejemplo el transporte de viajeros, que en algunos países están sujetas al tipo cero (y por lo tanto no tributan, aunque sí permiten la deducción del IVA soportado), en otros se consideran exentas (sin derecho a deducción), mientras que en otros se les aplica un tipo (distinto del cero), pudiendo ser éste de hasta el 16 por 100 (por ejemplo en Alemania).

No existe tampoco un acuerdo en relación con las operaciones exentas del Impuesto. Mientras que en algunos países determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios quedan al margen del Impuesto, en otros tributan. Este es el caso, por ejemplo, de las viviendas nuevas, la asistencia sanitaria o la radiodifusión.

Puede observarse incluso cómo algunos países aplican tipos especiales para los bienes incluidos en el Anexo H de la Sexta Directiva, mientras que en otros, a esos mismos bienes, les corresponde el tipo normal.

Resulta pues indispensable, de cara al régimen futuro del IVA, una mayor homogeneidad entre los Estados miembros, no sólo en lo que se refiere al número de tipos vigentes en cada país, sino también en relación con los bienes concretos a los que se aplica cada alícuota, siendo conveniente asimismo que se produzca una reducción de las horquillas de variación, tanto del tipo reducido como del normal.

Cuadro 21 :Tipos impositivos aplicados en los Estados miembros

	Tipo reducido				Tipo normal				Tipo incrementado				Tipo "parking"			
	01.01.89	01.01.93	01.07.96	01.01.99	01.01.89	01.01.93	01.07.96	01.01.99	01.01.89	01.01.93	01.07.96	01.01.99	01.01.89	01.01.93	01.07.96	01.01.99
Alemania	7	7	7	7	14	15	15	16								
Austria	10	10	10 12	10 12	20	20	20	20	32							
Bélgica*	1 6	1 6 12	1 6	1 6	19	19,5	21	21	25 25+8				17		12	12
Dinamarca*					22	25	25	25								
España	6	3 6	4 7	4 7	12	15	16	16	33							
Finlandia			6 12 17	8 17			22	22								
Francia*	2,1 5,5 13	2,1 5,5	2,1 5,5	2,1 5,5	18,6	18,6	20,6	20,6	28							
Grecia	3 6	4 8	4 8	4 8	16	18	18	18	36							
Irlanda*	1,4 5 10	2,5 12,5	2,8 12,5	3,6 12,5	25	21	21	21					12,5		12,5	12,5
Italia*	4 9	4 9	4 10	4 10	19	19	19	20	38				12		16	
Luxemburgo	3 6	3 6	3 6	3 6	12	15	15	15					12		12	12
Países Bajos	6	6	6	6	18,5	17,5	17,5	17,5								
Portugal* (1)	8	5	5 12	5 12	17	16	17	17	30	30						
Reino Unido*			8	5	15	17,5	17,5	17,5								
Suecia*	12,87 3,95	18	6 12	6 12	23,46	25	25	25								

* Países que aplican el tipo cero. Para más información sobre los bienes a los que se aplica este tipo en cada país ver COMISIÓN (1999)

(1) Portugal abolió el tipo cero el 24 de Marzo de 1992.

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 22 : Tipos impositivos aplicados a los bienes y servicios contemplados en el Anexo H de la Sexta Directiva

	AL	AU	BE	DK	ES	FI	FR	GR	IR	IT	LU	PB	PT	RU	SU
Productos alimenticios	7 16	10	6 12 21	25	4 7	17	5,5 20,6	8	0 12,5 21	4 10	3	6 12 17	5 12 17	0	12 25
Agua	7	10	6	25	7	22	5,5	8	ex	10	3	6 17,5	5	0 17,5	25
Productos farmacéuticos	16	20	6 21	25	4 16	8	5,5 20,6	8 18	0	4 10 20	3 15	6 17,5	5 17	0 17,5	25 0
Aparatos y material sanitario	7	20	6 21 ex	25	7	22 ex	5,5	8	0	4	3	17,5	17	0	25 ex
Transporte de viajeros	7 16	10	6 0 ex	ex	7 16	8	5,5	8	ex	10	ex 3	ex 6	5	0	12 0
Libros, revistas y periódicos	7	10	6 0 21	25 0	4	8 0/22	2,1 5,5	4	0 12,5	4 20	3	6	5	0	25 6 ex
Radio difusión y televisión	ex 7 16	ex 10	ex 6 21	25	ex 7 16	8	2,1 5,5 20,6	ex 4 8 18	ex 12,5 21	4 10 20	3 15 ex	6 17,5	ex 5 17	17,5	25 ex 6
Artistas (escritores, compositores, etc.)	7	20 10	6 21 ex	ex	7	ex	5,5	8	21	10 20	3	17,5	17 ex	17,5	6
Viviendas protección oficial	16 7	20	6 12	25	4	22	5,5 20,6	8	12,5	4 10	3 15	17,5	ex	17,5 0	25 ex
Bienes uso agrícola	7	20 10	6 12 21	25	7	22 17	5,5	8	12,5	4 10	3	6	5	17,5	25
Hostelería	16	10	6	25	7 16	8	5,5	8	12,5	10	3	6	5	17,5	12
Entrada espectáculos deportivos	16	20	6 ex	ex 25	7 16	8 ex	20,6	8	ex	10	3 ex	6	5	17,5	ex 6
Uso instalaciones deportivas	ex	20 ex	6 ex	ex 25	ex 16	8	20,6	8	12,5	20	3	17,5 6 ex	5	ex 17,5	6 ex
Asistencia social	7	0 10	6 21 ex	25	7	ex	20,6	8	ex	20	3 15 ex	17,5	17 ex	ex	ex 25
Servicios funerarios	16	20	6	ex	7 16	ex	20,6	8	21 ex	20	3	ex	ex	ex	25 ex
Asistencia sanitaria	7 ex	10 ex	6 21 ex	ex	7	ex	20,6 5,5	8	ex 21	20	3 ex	ex 17,5	ex 5	ex	ex
Limpieza urbana	ex 16	10	21	25	7	22	20,6 5,5	8	ex 21	4	3	17,5 ex	ex 5	0 17,5	25

Fuente: COMISIÓN (1999) y elaboración propia

Cuadro 23: Tipos impositivos aplicados en los Estados miembros a ciertos bienes y servicios

	BE	DK	AL	GR	ES	FR	IR	IT	LU	PB	AU	PT	FI	SU	RU
Productos alimenticios	12 21	25	7 16	8	4 7	5,5 20,6	0 3,6 12,5 21	4 10	3	6	10	5 12 17	17	12 25	0
Bebidas:															
alcohólicas	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Vino	21	25	16	18	16	20,6	21	20	12	17,5	20	5	22	25	17,5
Cerveza	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Agua mineral	21	25	16	8	7	5,5	21	20	3	6	20	12	17	12	17,5
Limonada	21	25	16	8	7	5,5	21	20	3	6	20	12	17	12	17,5
Zumos	21	25	16	8	7	5,5	21	20	3	6	20	12	17	12	17,5
Ropa:															
Adultos	21	25	16	18	16	20,6	21	20	12 15	17,5	20	17	22	25	17,5
Niños	21	25	16	18	16	20,6	0	20	3	17,5	20	17	22	25	0
Calzado:															
Adultos	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Niños	21	25	16	18	16	20,6	0	20	3	17,5	20	17	22	25	0
Productos farmacéuticos	6 21	25	16	8	4	2,1 5,5	0 21	4 10 20	3	6	20	5 17	8	25 0	0
Tabaco	21	25	16	18	16	20,6	21	20	12	17,5	20	17	22	25	17,5
Libros	0/6/21	25	7	4	4	5,5	0	4	3	6	10	5	8	25	0
Periódicos	0/6/21	0	7	4	4	2,1	12,5	4	3	6	10	5	0/22	6	0
Revistas	0/6/21	25	7	4	4	2,1	12,5	10	3	6	10	5	0/22	25/ex	0
Equipos HIFI – Video	21	25	16	18	16	20,6	21	10 20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Cd roms	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Electrodomésticos	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Pieles	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Joyas	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17	22	25	17,5
Agua	6	25	7	8	7	5,5	Ex	10	3	6 17,5	10	5	22	25	0 17,5
Gas	21	25	16	8	16	20,6/5,5	12,5	10	6	17,5	20	17	22	25	5
Electricidad	21	25	16	8	16	20,6/5,5	12,5	10	6	17,5	20	5	22	25	5
Servicios telecomunicación:															
Tfno, fax	21	25	Ex 16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	10	17	22	25	17,5
Télex															
TV de pago	12	25	16	8	16	5,5	21	10	15	17,5	10	17	22	25	17,5
Gasolina sin plomo	21	25	16	18	16	20,6	21	20	12	17,5	20	17	22	25	17,5
Gasóleo	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	12	22	25	17,5
Lubricantes	21	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20	17 12	22	25	17,5
Automóviles	21 6	25	16	18	16	20,6	21	20	15	17,5	20 12	17	22	25	17,5
Transporte interior viajeros:															
Aire	6	Ex	16	8	7	5,5	Ex	10	3	6	10	5	8	12	0
Mar	6	Ex	7	8	7	5,5	Ex	10		6	10	5	8	12	0
Vía fluvial	6	Ex	16/7	8	7	5,5	Ex	10	0/3	6	10	5	8	12	0
Ferrocarril	6	Ex	16/7	8	7	5,5	Ex	10/ex	3	6	10	5	8	12	0
Carretera	6	Ex/25	16/7	8	7	5,5	ex	10/ex	3	6	10	5	8	12	0

Cuadro 23: Tipos impositivos aplicados en los Estados miembros a ciertos bienes y servicios (Cont)

	BE	DK	AL	GR	ES	FR	IR	IT	LU	NL	AU	PT	FI	SU	RU
Tansporte exterior viajeros:															
Aire	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mar	0	0	0	0	0	0	0	0	ex/15	0	0	0	0	0	0
Via fluvial	6		7/0		16	5,5		0	0	6	0	0	0	0	
Ferrocarril	6	0	16/7	0	7	0	0	0	0	6	10/0	0	0	0	0
Carretera	6	0	16/7	8	7	5,5/ex	0	0		6/0	10	0	0	0	0
Hoteles y restaurantes	6 21	25 25	16 16	8 8 18	7 7	5,5 20,6	12,5 12,5	10 10 20	3 3	6 6	10 10 20	5 12	8 22	12 25	17,5 17,5
Inmuebles:															
Solares	-	Ex	Ex	Ex	16	20,6	-	20	Ex	Ex 17,5	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex 17,5
Viviendas nuevas	21 12 6 ex	Ex	Ex	18 8	4 7	20,6	12,5	10 4	3 15	17,5	Ex	Ex	Ex	Ex	0 17,5
Rehabilitación y reparación	6 12 21	25	16	18 8	16 4 7	20,6	12,5	10 20 4	3 15	17,5	20	5 17	22	25	17,5
Entrada espectáculos:															
culturales	Ex 6	Ex 25	Ex 7	Ex 8 4	Ex 7	5,5 20,6	Ex 12,5	10	3 ex	6	10 ex	Ex 5	8 ex	6 ex	17,5
deportivos	6 ex	ex 25	7 16	8	7 16	20,6	ex	10	3 ex	6	20	5	8	ex 6	17,5
Uso instalaciones deportivas	6 ex	Ex 25	7 16	8	7 16	20,6	ex	10	3 ex	6	20	5	8	Ex 6	17,5
Tratamiento residuos	21 ex	25	Ex 16	8	7	5,5 20,6	Ex 12,5	10 20	3	17,5	10	17 5	22	25	17,5 0
Recogida basura	21 ex	25	Ex 16	8	7	20,6	Ex 12,5	10	3	ex	10	ex 5	22	25	17,5

Fuente: COMISION (1999) y elaboración propia

2.7.- PRINCIPALES LOGROS DEL RÉGIMEN TRANSITORIO

El logro más importante que se puede atribuir a este Régimen Transitorio, ya ha sido puesto de manifiesto en nuestro trabajo, y es el de haber permitido **la supresión de las fronteras fiscales** existentes entre los Estados miembros, y con ellas, del sistema de desgravación de las exportaciones y gravamen de las importaciones que se venía aplicando. Como ya hemos comentado anteriormente, aunque se mantiene el principio de tributación en destino para la mayor parte de las operaciones (porque las diferencias existentes entre los tipos impositivos aplicados por los distintos Estados miembros son todavía grandes) este hecho ha supuesto un paso adelante muy importante en el proceso hacia la consecución de un verdadero Mercado Interior Único, y ha dado una mayor credibilidad a este objetivo último.

Por su parte, otros de los aspectos más positivos del nuevo régimen aplicable desde principios de 1993, es **la reducción de costes**³⁵² de la que se han beneficiado los operadores, como consecuencia, entre otros, de los siguientes motivos³⁵³:

- la desaparición de los costes de cumplimiento de las formalidades aduaneras³⁵⁴

³⁵² Esta ventaja fue ya puesta de relieve por la entonces Comisaria encargada de los asuntos fiscales, la Sra. Scrivener, en su intervención en el Consejo ECOFIN celebrado el 25 de Octubre de 1993. Éste fue el primer informe oficial que se realizó sobre el nuevo régimen de tributación: COMISIÓN (1993). Ahora bien, la Comisaria europea puso también de manifiesto en su intervención que este diferimiento temporal en el pago del IVA tiene efectos negativos para las arcas de los Estados, ya que éstos percibirán esos ingresos tres meses después, en comparación con el sistema anterior.

En relación con este tema, los efectos sobre la recaudación por IVA de la implantación del nuevo régimen de tributación, nos gustaría señalar un estudio que ha realizado el Área de Estadística del Instituto de Estudios Fiscales para el caso español, y que ha sido publicado en la *Revista Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad* 9/1993, pp. 332-343. Este estudio pone de manifiesto que la recaudación por IVA disminuyó en nuestro país, en el primer semestre de 1993, un 5 por 100; de no haberse producido este cambio en la normativa del IVA, la recaudación prevista hubiese experimentado un crecimiento del 0,2 por 100. Las causas principales de esta disminución de la recaudación fueron:

- la pérdida de ingresos correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de los no declarantes de IVA (antes pagaban en frontera y ahora lo hacen mayoritariamente en origen)
- la nueva mecánica liquidatoria del impuesto. A partir del 1 de Enero la liquidación del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de los declarantes del IVA se incorpora a las declaraciones periódicas que éstos deben presentar.

A esta disminución en la recaudación habrá que sumarle también (aunque el estudio no la incluye) la pérdida de recaudación por el diferimiento temporal del ingreso por adquisiciones intracomunitarias, ya que el ingreso correspondiente a las adquisiciones de los tres primeros meses se realizará en el segundo trimestre. El estudio cifra esta pérdida de recaudación en aproximadamente 31 mil millones de pesetas sobre la recaudación bruta del primer trimestre.

³⁵³ Un análisis de estos efectos para cada uno de los países comunitarios puede verse en INTERNATIONAL VAT MONITOR (1993, 5).

- la reducción de los costes de los transportes, al tener éstos una menor duración, y
- la supresión de la financiación anticipada por IVA que realizaban anteriormente, pues tenían que satisfacer el impuesto en el mismo momento en el que los bienes atravesaban la frontera³⁵⁵. Desde la entrada en vigor del nuevo régimen, el IVA correspondiente a las operaciones intracomunitarias se incluye en la declaración-liquidación que realizan periódicamente los sujetos pasivos para el conjunto de sus operaciones. Esto ha supuesto una ventaja para los operadores, en términos de liquidez, lo que les ha permitido dedicar esos recursos a otras actividades más productivas.

No obstante, no todos los agentes económicos declaran haberse beneficiado de esta reducción de costes, y así, algunos señalan que los costes derivados de las nuevas obligaciones formales son, en muchos casos, superiores a los beneficios obtenidos por la desaparición de los trámites en las fronteras. En este mismo sentido se manifiestan también el Informe elaborado por la conocida como Comisión del Origen, a petición del Ministerio de Hacienda alemán³⁵⁶, así como un estudio³⁵⁷ realizado en el Reino Unido, basado en las opiniones dadas por 570 empresas.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que una parte importante de los estudios realizados a este respecto se llevaron a cabo durante el año 1993, cuando la mayoría de las empresas estaban incurriendo en unos mayores costes iniciales para adaptarse a las nuevas normas previstas por la Directiva 91/680/CEE³⁵⁸. Por lo tanto, para poder sacar unas conclusiones sólidas de los efectos para los agentes económicos derivados de la supresión de los controles aduaneros, será necesario complementar los resultados de estos estudios

³⁵⁴ La encuesta realizada por Deloitte Touche en 1993 destaca que el 41 por 100 de las empresas encuestadas considera que se ha reducido notablemente la documentación exigida al cruzar las fronteras.

³⁵⁵ En el mismo estudio referido en la nota anterior se menciona que el 63 por 100 de las empresas consideran beneficioso el no tener que pagar el IVA en el momento de atravesar las fronteras. Ahora bien, si tenemos en cuenta el tamaño de las empresas las opiniones varían mucho.

³⁵⁶ BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994,6). Un resumen del contenido de este Informe puede encontrarse en TERRA (1994).

³⁵⁷ "1994. Single Market Policy Evaluation: Value Added Tax", H.M. Customs and Excise. Diciembre 1993.

³⁵⁸ El estudio llevado a cabo por Deloitte Touche en 1993 destaca que el 61 por 100 de las empresas encuestadas consideran que los beneficios derivados de los cambios producidos en el Régimen de tributación, en Enero de ese año, son a largo plazo y que compensarán los costes iniciales de adaptación.

Tal y como señala M. AUJEAN (Director de Fiscalidad Indirecta de la DG XXI de la Comisión), las empresas tuvieron numerosos problemas al principio con el Régimen Transitorio porque las legislaciones

con otros que se realicen posteriormente. Hay que destacar también, otro aspecto, y es que las conclusiones alcanzadas por estos estudios son en algunos casos muy distintas, e incluso en algunas ocasiones contrarias, como consecuencia de que las muestras, las técnicas empleadas, así como el grado de respuesta por parte de las empresas a cada uno de ellos son muy diferentes³⁵⁹. Todo ello debe llevarnos a aceptar con ciertas reservas los resultados de los estudios que se han llevado, y que se llevan a cabo en este ámbito.

Y por último destacar, que la introducción de este Régimen Transitorio de tributación ha supuesto también un avance más en el proceso de armonización del IVA. Con su implantación se ha dado un paso importante hacia la aplicación del principio de imposición en origen, que como ya se ha puesto de manifiesto en repetidas ocasiones, es uno de los objetivos últimos de la UE.

nacionales se aprobaron a finales de 1992, justo casi cuando entraban en vigor, y además, los Estados miembros no informaron adecuadamente a los operadores (AUJEAN (1995, 24)).

³⁵⁹ Así, en un informe elaborado por KPMG Peat Marwick (con un índice de respuesta del 5 por 100), publicado a principios de 1994, se señala que solamente un 19 por 100 de los encuestados han experimentado una disminución del tiempo de entrega de los bienes, si bien, de ellos, un 56 por 100 considera que esto no se ha traducido en unos costes menores ("1993: a survey of the impact of the Single Market VAT changes"). Sin embargo, otro estudio realizado en las mismas fechas que el anterior, por Deloitte Touche Tohmatsu International (con un índice de respuesta entre el 15 y el 33 por 100) pone de relieve unos resultados más positivos, al señalar que el 61 por 100 de los encuestados consideraban beneficiosos los cambios producidos en el 93, y un 39 por 100 opinaba que el tiempo que tardaban los bienes en llegar a su destino se había reducido considerablemente. Ver INTERNATIONAL VAT MONITOR (1993, 3-10).

Son destacables también, las conclusiones a las que llega otro estudio realizado en 1995 (dos años después que el primero que hemos citado anteriormente) por KPMG Peat Marwick (con un índice de respuesta del 13 por 100). Decimos que son destacables porque, a pesar de que este estudio se llevó a cabo cuando el Régimen Transitorio llevaba dos años en funcionamiento, los resultados a los que llega son similares a los que comentamos en el primer informe que esta misma entidad llevó a cabo en 1993. Así, el 23 por 100 de las empresas consideró que los envíos a otros Estados miembros eran más rápidos (frente al 14 por 100 que pensó que éstos eran más lentos), y el 42 por 100 afirmó que los beneficios derivados de la eliminación de los documentos aduaneros no habían compensado el aumento de los costes producidos por las obligaciones formales impuestas por el nuevo régimen de imposición. Ver "VAT and the Single Market' 95 Report"; un resumen de las principales conclusiones de este estudio pueden verse en *International VAT Monitor* vol. 6 nº 4 Julio/Agosto 1995, pp. 211-218.

Otros estudios realizados son:

- Euro- Info-Centre: "Simple Market Questionnaire. Results", Septiembre 1993
- "Companies start to notice the difference", Comisión Europea DG XXIII
- "Les Entreprises Européennes et le Régime Définitif de TVA: Résultats des travaux et textes des interventions - Conférence des 27 et 28 juin 1994", Commission Européenne DG XXI.

2.8.- PROBLEMAS QUE PLANTEA LA APLICACIÓN DE ESTE RÉGIMEN TRANSITORIO

Una vez que hemos analizado con detalle el sistema de tributación por IVA, vigente para las operaciones intracomunitarias a partir del 1 de Enero de 1993, hemos considerado que sería conveniente, y que además supondría un buen complemento al análisis teórico anterior, realizar un balance del funcionamiento de este Régimen Transitorio desde sus inicios hasta nuestros tiempos.

Para ello, vamos a tomar como referencia básica el Informe³⁶⁰ presentado por la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, a finales de 1994, en cumplimiento de lo previsto en el artículo Decimotercero de la Sexta Directiva³⁶¹. Tendremos en cuenta, también, algunos de los numerosos estudios que se han llevado a cabo con este mismo objetivo, así como la opinión que han manifestado al respecto algunos organismos e instituciones, directamente afectadas por este nuevo sistema de tributación³⁶².

Hay que señalar además, que la Comisión ha mostrado, desde un primer momento, un especial interés por conocer los principales problemas que se ocasionaban para los operadores económicos, así como para las Administraciones tributarias nacionales, como consecuencia de la aplicación del nuevo régimen de tributación en materia del IVA. Con este objetivo, la Comisión creó, a principios del año 1995, su Comité de Atención a las Empresas, y encargó realizar, también, una serie de estudios, cuyas conclusiones principales comentaremos también posteriormente³⁶³.

A continuación nos centraremos en el análisis de los principales problemas con los que se están encontrando los agentes económicos a la hora de llevar a cabo operaciones en las que intervienen varios Estados miembros. Hay que señalar, no obstante, y por ello los

³⁶⁰ COM (94) 515 final. El contenido de dicho Informe ha sido también publicado en *Actualidad Tributaria* nº 11, Marzo de 1995, pp. 315-382.

³⁶¹ Este artículo establece que la Comisión deberá presentar al Consejo, antes del 31 de Diciembre de 1994, un Informe sobre el funcionamiento del Régimen Transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario.

³⁶² Un buen análisis de algunos problemas que plantea la aplicación del Régimen Transitorio del IVA puede encontrarse en AUJEAN (1995) y BARREIRO (1997).

³⁶³ Así, y para el caso español, el Ministerio de Comercio y Turismo, el ICEX y la Confederación Española de Organizaciones empresariales (CEOE), en colaboración con la Comisión, pusieron en marcha, en 1993, el proyecto "Línea Abierta" para detectar los problemas con los que se estaban encontrando las empresas españolas y tratar de resolverlos. Ver: "Informe de los resultados del proyecto Línea Abierta para la identificación de problemas de las empresas españolas en el mercado único europeo", 1996.

separamos claramente, que algunos de los obstáculos a los que se están teniendo que enfrentar los operadores, son derivados de las propias normas de tributación previstas para este período transitorio, si bien es cierto, que otra parte importante de estos obstáculos, son fruto de las normas de imposición establecidas por la Sexta Directiva del IVA. Es importante destacar también, que, nosotros vamos a llamar la atención únicamente sobre aquellos problemas que nos parecen más importantes, así como sobre aquellos que están planteando más inconvenientes de cara al correcto funcionamiento del comercio intracomunitario³⁶⁴, por ser éstos sobre los que las autoridades comunitarias deberán centrar sus esfuerzos, teniendo en cuenta que la vigencia de este Régimen Transitorio se va a extender más allá del tiempo inicialmente previsto, como ya está ocurriendo.

Con carácter general, podemos decir que los operadores económicos se muestran muy satisfechos con el funcionamiento de este nuevo régimen de tributación aplicable a las operaciones intracomunitarias³⁶⁵. Por su parte, la opinión de los Estados miembros es también positiva; así, éstos manifiestan que no han notado que se haya producido una disminución de sus ingresos fiscales como consecuencia de la aplicación de este Régimen Transitorio, si bien se reservan para hacer una valoración definitiva, en este sentido, para cuando dispongan de datos más completos y fiables.

2.8.1.- Problemas derivados de la aplicación de las nuevas normas de tributación previstas en el Régimen Transitorio

1.- *Regímenes particulares*: gran parte de los problemas derivados de la aplicación de las normas previstas en la Directiva 91/680/CEE, se producen como consecuencia de la existencia de lo que se denomina regímenes particulares de tributación. Como vimos cuando analizamos su contenido, estos regímenes surgieron fundamentalmente para evitar que se produjesen distorsiones en el comercio intracomunitario, al aplicar, con carácter general, el principio de tributación en destino para las operaciones entre los sujetos pasivos del Impuesto, y el principio de imposición en origen para las efectuadas por personas o

³⁶⁴ Para un análisis más detallado del funcionamiento de este Régimen Transitorio remitimos al Informe de la Comisión, así como a las distintas referencias bibliográficas que citaremos en este epígrafe.

³⁶⁵ EIC. *Cuestionario sobre el mercado único*. Resultados p. 7.

entidades que no tienen dicha consideración, como resultado de las todavía importantes diferencias en el nivel de los tipos impositivos del IVA vigentes en los distintos Estados miembros.

Como vimos en su momento, la normativa fija unos umbrales que determinan en qué Estado deben tributar esas operaciones. Pues bien, esos límites son muy difíciles de controlar, tanto para las Administraciones tributarias (por la falta de datos en ausencia de fronteras), como para los propios sujetos que intervienen en ellas³⁶⁶. A estos últimos, este problema les afecta en un doble sentido:

- por un lado, los vendedores (en el caso de las ventas a distancia), así como los adquirentes (en el supuesto de las adquisiciones no sujetas) deben llevar constantemente un control del volumen de las operaciones que realizan con sujetos de otros Estados miembros, pues, puede darse el caso (si superan los límites fijados), que durante el año en curso tengan que cambiar el principio de tributación de origen a destino. Por otro lado, el sujeto que realiza ventas a distancia debe conocer los límites fijados por todos y cada uno de los Estados miembros con los que efectúa operaciones, para saber en qué país deben quedar sujetas al impuesto.

- Por otro lado, el comprador (en las ventas a distancia) y el vendedor (en las adquisiciones no sujetas) no tienen ningún medio para conocer si la otra parte que interviene en la operación ha superado o no los límites establecidos y, por lo tanto, para saber si la operación está siendo gravada en el lugar adecuado.

Pero además, la aplicación de estos regímenes particulares de tributación comporta gravosas obligaciones formales para los sujetos que intervienen en la operación. Así, en el caso de las adquisiciones no sujetas al Impuesto, es el comprador el obligado a satisfacer el Impuesto (cuando la mayoría, en sus Estados, están exentos de cualquier obligación formal en materia de IVA³⁶⁷), mientras que en el caso de las ventas a distancia, el vendedor es el

Los países más optimistas sobre los beneficios del nuevo sistema son: Francia, España y Portugal, mientras que los que más pesimistas, en este sentido, son: Países Bajos, Bélgica y Reino Unido. Ver *International VAT Monitor*, nº 12, 1993.

³⁶⁶ BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994,9).

³⁶⁷ Es curioso que mientras que España establece unos regímenes especiales, por ejemplo, el de la Agricultura, Ganadería y Pesca, entre otros motivos para simplificar las obligaciones formales de los sujetos pasivos acogidos a ellos, sin embargo, éstos sí tengan que presentar declaraciones si realizan alguna compra en otro país comunitario. Este es otro de los casos que ponen claramente de manifiesto que aunque en teoría existe un mercado interior único, en la práctica esto no es así. Hay que señalar además, que el

responsable del pago del Impuesto, en un Estado miembro en el que no está establecido, por lo que deberá nombrar un representante fiscal que cumpla en ese país con sus obligaciones. Todo ello hace que los vendedores reduzcan sus ventas, intentando no superar el límite establecido, especialmente en aquellos países cuyas obligaciones formales son más gravosas, lo que no es deseable desde el punto de vista del buen funcionamiento de un Mercado Interior Único. Toda norma fiscal, en el ámbito comunitario, que desincentive a los sujetos pasivos a realizar operaciones en otros Estados miembros, limitará los avances producidos al suprimir las fronteras internas entre Estados. Ahora bien, los sujetos que realizan ventas a distancia pueden evitar estos inconvenientes creando varias sucursales en el Estado miembro desde el que operan y llevando a cabo sus operaciones desde todas ellas, con el fin de no superar el límite fijado en ninguna de ellas. Esto podría evitarse estableciendo que el límite se aplique para todas las operaciones realizadas por el grupo de empresas.

Por otro lado, el funcionamiento de estos regímenes particulares obliga a los sujetos pasivos que efectúen operaciones sujetas a ellos a conocer la legislación fiscal aplicable en cada Estado a este tipo de operaciones. En este sentido, en un estudio realizado en el Reino Unido, perfectamente generalizable al resto de países, las empresas ponían de manifiesto que "muchos de sus problemas están relacionados con los requisitos exigidos en otros Estados miembros y no con el régimen del Reino Unido".

Por todo ello, la Comisión propone, para superar todos estos inconvenientes, las siguientes soluciones:

- armonizar los umbrales previstos para estos regímenes particulares
- revisar las modalidades de representación fiscal.

En nuestra opinión, sería también necesario adoptar algunas medidas en relación con quién es el responsable del pago del Impuesto en cada caso, para evitar que los sujetos pasivos tengan que cumplir ciertas obligaciones formales en otros Estados. No olvidemos que uno de los requisitos que debía cumplir el sistema de tributación que se aplicase

cumplimiento de estas obligaciones formales puede llevar, y en muchos casos así está sucediendo, a los sujetos pasivos afectados por este régimen particular a no realizar compras en otros Estados miembros. Los menores tipos impositivos aplicados en otros Estados (siempre que el volumen de adquisiciones no supere el límite establecido) pueden no compensar los mayores costes en los que se incurrirá al tener que cumplir determinadas obligaciones formales.

(Régimen Transitorio), una vez suprimidas las fronteras fiscales, es que éste no debía suponer un aumento de las cargas administrativas de las empresas. En la realidad, sin embargo, está introduciendo trabas importantes al comercio intracomunitario.

En relación con el Régimen particular aplicable a las adquisiciones de medios de transporte nuevos, el Informe de la Comisión señala que éstas deben ser objeto de una atención especial por parte de las Administraciones fiscales de los países comunitarios, ya que las normas de tributación aplicables a estas operaciones (tributación en destino) pueden dar lugar a casos de no imposición o de doble imposición. Por otro lado, los Estados ya han puesto de manifiesto las dificultades que tienen para controlar y gravar las adquisiciones de medios de transporte nuevos realizadas por personas o entidades que no son sujetos pasivos del IVA, sobre todo si estos bienes se benefician de algún tipo de exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ("Impuesto de Matriculación"). Por otro lado, para poder controlar estas adquisiciones, los Estados se han visto obligados a idear mecanismos especiales y a introducir normas adicionales sobre estas operaciones, lo que ha disuadido a los sujetos, sobre todo a los particulares, de adquirir medios de transporte nuevos en otros Estados miembros (lo que no es deseable desde la óptica del Mercado Interior). Estas dificultades que han puesto de manifiesto los Estados miembros para controlar este tipo de operaciones, justificarían que las autoridades comunitarias tomaran algún tipo de medida limitando el ámbito de aplicación de este Régimen Particular. Pues bien, la Directiva 94/5/CE, aprobada por el Consejo el 14 de Febrero de 1994, no ha hecho sino agravar este problema al haber aumentado los límites que deben tenerse en cuenta a la hora de considerar un medio de transporte como nuevo y, por lo tanto, al haber ampliado el ámbito de aplicación de este Régimen específico. La Comisión del Origen alemana propone, para solucionar los problemas que se plantean para el gravamen de este tipo de bienes, aplicarles el principio de tributación en origen, estableciendo sobre ellos, al mismo tiempo, un impuesto complementario en el Estado de destino. De esta manera, y siempre que existiese un intercambio de información fluido entre las Administraciones tributarias, se tendría conocimiento de las adquisiciones de medios de transporte nuevos realizadas, lo que facilitaría el gravamen adicional en el país de destino.

A modo de resumen podemos decir, que si bien el motivo fundamental que llevó a las autoridades comunitarias al establecimiento de estos regímenes específicos de

tributación fue evitar que se produjesen distorsiones en la competencia (como consecuencia de la todavía escasa aproximación de tipos impositivos), la complejidad, la falta de conocimiento previo y cierto sobre dónde quedará sujeta al IVA la operación, y las gravosas obligaciones formales que éstos implican han llevado a los operadores económicos a renunciar a llevar a cabo este tipo de operaciones, lo que es totalmente contrario al objetivo perseguido por la Comunidad con la creación del Mercado Interior Único. Por otro lado, la aplicación de estos regímenes de tributación plantea también problemas a las Administraciones tributarias para controlar este tipo de operaciones y para garantizar el correcto gravamen de las mismas. En este sentido, la Comisaria Scrivener señaló, en su Comunicación al Consejo ECOFIN del 25 de Octubre de 1993, que, en aras de garantizar un adecuado funcionamiento del Régimen Transitorio, era necesario no mantener durante mucho más tiempo la aplicación de estos regímenes particulares³⁶⁸.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que las diferencias existentes en los tipos impositivos aplicados actualmente por los Estados miembros, siguen siendo todavía muy grandes. Por ello, aunque compartimos la afirmación de la Sra. Scrivener, en el sentido de considerar que la existencia de estos regímenes particulares está complicando mucho la aplicación del Régimen Transitorio, y está suponiendo muchos obstáculos para la consecución de un verdadero mercado interior, consideramos que su total desaparición podría tener efectos muy negativos para el proceso europeo de integración económica. Sí es necesario, en nuestra opinión, revisar el contenido de estos regímenes de tributación, con el fin de eliminar, en la medida de lo posible, los inconvenientes que plantean, y que hemos puesto de manifiesto anteriormente.

³⁶⁸ El contenido de la intervención de la Sra. Scrivener puede encontrarse en COMISIÓN (1993). En su intervención la Comisaria Scrivener no llamó la atención exclusivamente sobre los problemas que estaban planteando los regímenes particulares de tributación, sino que se refirió también a otros, entre los que podemos destacar: la existencia y aplicación de los tipos impositivos reducidos, las diferencias entre los Estados miembros en cuanto a las funciones que deben realizar los representantes fiscales, y la declaración INTRASTAT. En relación con esta última se destaca, no sólo su complejidad, sino también el retraso por parte de los Estados miembros a la hora de entregar la información en ella contenida.

Por ello, la Sra. Scrivener destaca que las acciones prioritarias de las autoridades comunitarias deben ser:

- mejorar la cooperación administrativa
- aproximar los tipos impositivos
- aprobación por parte del Consejo de las propuestas presentadas por la Comisión, y
- mejorar la fiscalidad de las PYMEs.

2.- La *determinación de una entrega intracomunitaria como operación exenta* plantea también numerosos problemas a los agentes económicos.

Por un lado, como sabemos, para que una entrega intracomunitaria esté exenta del Impuesto es necesario que se cumpla, entre otros, el siguiente requisito: que el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, y que esté identificado, a efectos del IVA, en un Estado miembro distinto del de partida del transporte de los bienes. A nivel intracomunitario existe un sistema de intercambio de información, el VIES, que permite al vendedor comprobar, en cada momento, si el número de identificación que le ha comunicado el adquirente es o no verdadero. Por lo tanto, el vendedor, para asegurarse de que la operación va a ser gravada en el lugar adecuado (por lo menos en lo que se refiere al requisito del número de identificación), debe realizar esa comprobación todas y cada una de las veces que efectúe operaciones con sujetos de otros Estados miembros.

Pero además, existe una circunstancia todavía más problemática: para declarar una entrega exenta del Impuesto, algunos Estados miembros exigen, además del comentado anteriormente, cumplir una serie de requisitos complementarios, como por ejemplo la prueba del gravamen de la operación en el Estado miembro de la adquisición, hecho éste que es contrario a los principios inspiradores del Régimen Transitorio³⁶⁹. Es necesario, por lo tanto, no sólo homogeneizar los requisitos exigidos por los diferentes Estados miembros para declarar la entrega como exenta, sino también eliminar aquellos que por su naturaleza no tengan cabida en el Régimen Transitorio.

Nos gustaría también llamar la atención sobre otro problema que se plantea a los operadores económicos en relación con las entregas intracomunitarias de bienes. Como vimos cuando analizamos este tipo de operaciones, uno de los requisitos que debía darse para que realmente nos encontrásemos ante este tipo de operaciones, era que los bienes objeto de la transacción debían ser efectivamente transportados desde un Estado miembro a otro. El problema al que nos referimos surge cuando este transporte corre a cargo del comprador de los bienes. En este caso, y en ausencia de controles en las fronteras, resulta muy difícil para el vendedor, por no decir imposible, asegurarse de que los bienes han sido realmente transportados al otro Estado miembro. Por lo tanto, aún en aquellos casos en los

³⁶⁹ Un análisis detallado de los requisitos que se exigen en cada uno de los Estados miembros, para que una entrega intracomunitaria esté exenta, puede encontrarse en VANDENDRIESSCHE (1996).

que el vendedor haya comprobado la validez del NIF comunicado por el adquirente, aquel no tendrá la certeza absoluta de que la operación reúne todos los requisitos necesarios para ser considerada una entrega intracomunitaria, y por lo tanto, quedar exenta del Impuesto. En esta situación, y ante la incertidumbre que tienen los proveedores sobre cuál es su responsabilidad en este sentido, en caso de inspección, algunos operadores han optado por negarse a declarar exentas sus entregas cuando el transporte corre a cargo del comprador³⁷⁰. Este hecho, además de ser totalmente contrario a la filosofía del Mercado Interior Único, plantea numerosos inconvenientes a los adquirentes, pues éstos tendrán que solicitar la devolución del IVA soportado en un Estado miembro en el que no están establecidos, con las enormes dificultades que ello plantea (como veremos más adelante).

Por último, destacar que la Comisión, en uno de sus informes, señala que se ha observado que en algunos sectores económicos (con diferenciales altos de tipos impositivos entre países) el comprador no comunica su número de identificación al vendedor (por lo que la entrega intracomunitaria se gravará en origen) y posteriormente no declara en su país la adquisición correspondiente. Como consecuencia de ello, pierde el derecho a solicitar la devolución del IVA soportado en la compra. Ahora bien, evitar el pago de los impuestos directos e indirectos a los que debería someter la cifra de negocios realizada en el país de llegada, puede compensar la pérdida del derecho a la devolución del IVA pagado, precisamente cuando la diferencia entre los tipos impositivos de ambos países es elevada. Esto contrasta fuertemente con lo que la Comisión destaca en otra parte de su Informe, en la que señala que parece que el nuevo régimen de tributación no ha abierto camino a nuevas técnicas de fraude³⁷¹. Como hemos visto para el caso de las entregas exentas y de las

³⁷⁰ En la Propuesta de Directiva para el Régimen Transitorio, inicialmente discutida en el ECOFIN, se preveía que se debía enviar al vendedor una copia de la factura sellada por las autoridades fiscales del país de destino de las mercancías; de esta manera, se eximía al transmitente de cualquier posible responsabilidad posterior. Sin embargo, este requisito no ha sido recogido en el texto finalmente aprobado.

³⁷¹ Esta opinión de la Comisión contrasta claramente con la de Francisco Javier BERUGUETE (Jefe del Servicio Fiscal de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales), según el cual, "el único problema grave detectado por diversos sectores empresariales en relación con el régimen transitorio es el nivel de fraude que ha propiciado. Lo que, según las premoniciones de la Comisión, constituía un riesgo indudable ante la falta de un control efectivo.... por la audiencia de fronteras y la debilidad del mecanismo sustitutorio, basado en el cruce de declaraciones de los sujetos pasivos, parece haber cobrado una generalidad y unas dimensiones, al menos en determinadas actividades, que distorsionan la competencia y provocan importantes mermas en los ingresos fiscales de los Estados miembros", BERRUGUETE (1997, 30).

Por su parte, CARBAJO VASCO considera que "el Informe (se refiere al Informe de la Comisión sobre el Régimen Transitorio) pasa de puntillas sobre cuestiones esenciales derivadas de la aplicación del régimen transitorio como son su posible impacto sobre los volúmenes de fraude fiscal y los efectos en la

adquisiciones de medios de transporte nuevos, y como veremos posteriormente para otros casos, como por ejemplo las operaciones triangulares, es la propia Comisión la que llama la atención sobre las nuevas situaciones fraudulentas que se están observando desde la entrada en vigor del Régimen Transitorio.

3.- Vamos a referirnos a continuación a uno de los problemas más acuciantes, y que mayores trabas están suponiendo para el correcto y ágil funcionamiento del comercio intracomunitario: *la diversidad de disposiciones aplicables en los distintos Estados miembros*. Así, las disposiciones nacionales aprobadas por los distintos países de la Comunidad, en aplicación de lo que establecen las normas comunitarias, son diferentes en cada Estado miembro ³⁷², y ello principalmente en relación con: el momento de exigibilidad del Impuesto, el alcance del derecho a la deducción del IVA soportado, las operaciones exentas, las obligaciones de los responsables al pago del Impuesto (tales como periodicidad de las declaraciones, información que debe incluirse en ellas, momento de hacer efectiva la cuota líquida, etc.), tipos impositivos aplicables a cada operación, obligaciones en cuanto a la facturación (datos que han de constar, momento de entrega, etc.), etc. Ello obliga a los operadores que actúan en varios Estados a tener que conocer las normas aplicables en cada uno de ellos, con los correspondientes costes que ello supone (de obtención de la información, de adaptación de sus programas informáticos, de constante actualización de las normas vigentes en cada Estado - para en función de ello llevar a cabo las operaciones en un país o en otro- etc.)³⁷³. En este sentido, un mayor grado de homogeneización en algunos elementos básicos del Impuesto, simplificaría enormemente las cosas a los operadores económicos.

Por otro lado, en relación con los representantes fiscales, los problemas principales derivan del hecho de que las condiciones para la designación de éstos, así como las obligaciones que éstos deben cumplir, son diferentes de un Estado miembro a otro³⁷⁴. La

competitividad empresarial que haya supuesto su entrada en vigor" (CARBAJO VASCO (1997)). Destaca además, que desde la entrada en vigor del Régimen Transitorio ha disminuido la recaudación por IVA en los Estados miembros, sin que la Comisión haya explicado claramente a qué se debe este fenómeno.

³⁷² Una muestra de ello puede verse en VOS (1993).

³⁷³ BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994,7). El Informe del Parlamento Europeo señala que "las necesidades de información de las empresas son ahora quince veces mayores que antes".

³⁷⁴ El Informe del Ministerio de Finanzas alemán pone de manifiesto también, que otro problema que se da a nivel europeo es que no existe un status legal uniforme del representante fiscal, a efectos del IVA; BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994,7).

Comisión Europea, consciente de este problema y de sus repercusiones sobre las transacciones intracomunitarias³⁷⁵, presentó un informe al Consejo y al Parlamento Europeo, en esta materia, a finales de 1994³⁷⁶.

Por su parte, y en relación con la obligación de facturación, hay que destacar que los problemas se producen fundamentalmente porque los requisitos que éstas deben cumplir (tanto de forma como de contenido), no son las mismas en todos los Estados miembros³⁷⁷. Esto puede verse claramente reflejado en el cuadro 25. La Sexta Directiva deja libertad a éstos para que, individualmente, cada uno determine, si un documento cualquiera, puede ser o no considerado válido como factura. Consideramos que no sería difícil encontrar una solución a este problema, pues bastaría con establecer un formato común de factura que se aplicase en todos los Estados miembros.

La diversidad y la complejidad de las normas aplicadas en los distintos Estados miembros, no suponen sino un claro desincentivo para los operadores económicos, de manera que en muchos casos, éstos optan por no llevar a cabo operaciones en las que se vean involucrados más de un país comunitario. Esta actitud, no sólo no es buena, sino que es también contraria a lo que sería deseable en el ámbito de la Unión Europea. Debe producirse, por lo tanto, una mayor armonización de la normativa vigente en cada Estado miembro, con el fin de solucionar los problemas antes referidos y de incentivar a los operadores económicos para que desarrollen plenamente su actividad en el ámbito comunitario.

³⁷⁵ Por ello, los sujetos pasivos a veces tienen problemas para encontrar alguien que sea su representante fiscal (AUJEAN (1995, 36)).

³⁷⁶ COM (94) 471.

³⁷⁷ Así, por ejemplo, la Comisión alemana señala que en algunos Estados miembros no es obligatorio indicar en la factura que la entrega intracomunitaria ha quedado exenta del Impuesto (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994,16)).

La Comisión alemana recomienda también, ampliar el ámbito de aplicación del VIES, de manera que sirva no sólo para conocer la identidad del cliente, sino también para comprobar el "status", a efectos impositivos, del vendedor, ya que si una factura está mal emitida (no cumple todos los requisitos exigidos en ese Estado miembro) el comprador no podrá deducirse el IVA que haya soportado en ese país.

Cuadro 24: Prefinanciación del IVA

País	Pago por IVA de sujetos pasivos (en semanas)	Devolución IVA por el Estado (en semanas)
Alemania	3,6	9,3
Austria	8,6	12,8
Bélgica	5,0	19,3
Dinamarca	12,1	min. 5,1 máx 10,9
España	9,3	60,4
Finlandia	8,5	36,4
Francia	5,3	16
Grecia	5,6	49
Holanda	6,4	8,6
Irlanda	7,0	8,7
Italia	5,0	min. 42,6 máx. 49,7
Luxemburgo	4,3	8,7
Portugal	10,7	23,6
Reino Unido	10,5	10,5/15
Suecia	7/9	5/7
Noruega	5,7	8,7
Suiza	17	min. 15
<i>Fuente: AMAND (1998)</i>		

Cuadro26: Lugar de imposición de las entregas de bienes

Los bienes no se expiden/transportan con destino al comprador		Los bienes son objeto de una expedición o de un transporte con destino al comprador									
		Los bienes entregados no son objeto de una instalación o de un montaje por el proveedor								Los bienes son objeto de un montaje por el vendedor	
Venta a los pasajeros a bordo de un barco, de un avión o de un tren durante un transporte en el que los lugares de salida y llegada están situados en la C.E.	Otras ventas distintas de las ventas a bordo	El lugar de salida del transporte está situado fuera de la C.E. y los bienes han sido importados en la C.E. por el vendedor	El lugar de salida del transporte está situado en la Comunidad								
			Los bienes se exportan fuera de la CE	El lugar de llegada del transporte está situado en la Comunidad							
				El comprador está identificado en el IVA de un estado miembro distinto del de donde sale el transporte	El comprador no está identificado en el IVA de un Estado miembro distinto del de salida del transporte						
					Los bienes son medios de transporte nuevos	Los bienes no son medios de transporte nuevos					
						El transporte se efectúa por el comprador o por su cuenta	El transporte se efectúa por el vendedor o por su cuenta				
							Los bienes no son productos sujetos a accisas	Los bienes son productos sujetos a accisas			
Imposición en el lugar de salida del transporte de pasajeros	Imposición en el lugar donde están situados los bienes en el momento de la entrega	Imposición en el Estado miembro en el que se importan los bienes	Imposición en el lugar donde están situados los bienes en el momento de la salida del transporte					Imposición en el lugar donde están situados los bienes en el momento de la llegada del transporte		Imposición en el lugar de montaje o de instalación	

4.- Otra fuente de problemas a los que deben enfrentarse los sujetos pasivos del Impuesto, son las nuevas obligaciones formales introducidas por el Régimen Transitorio. Y de todas ellas, sin duda, la que es objeto de las mayores quejas es la declaración INTRASTAT. Así, por ejemplo, la UNICE destaca, en relación a ella, que "a su juicio produce resultados insatisfactorios, tanto por la deficiente calidad de las informaciones estadísticas como por el retraso en la disposición de la información de los datos relativos al comercio intracomunitario"³⁷⁸. Recordemos que la declaración INTRASTAT es el único instrumento (en ausencia de controles fronterizos) del que disponen las autoridades comunitarias para elaborar las estadísticas sobre el comercio exterior.

El Estado Recapitulativo, sin embargo, aún suponiendo una obligación formal más que deben asumir los sujetos pasivos, no resulta, por lo general, muy complicado de cumplimentar, ni obliga a los agentes a incurrir en elevados costes.

Por último, vamos a referirnos muy brevemente a otro de los problemas que se derivan de la aplicación de las disposiciones previstas para este período transitorio. Así, de acuerdo con las normas de determinación de la persona responsable del pago del Impuesto, recogidas en la Directiva 91/680/CEE, **el Régimen Transitorio ha multiplicado el número de casos en los que el deudor del Impuesto es el comprador y no el vendedor** (como debería ser teniendo en cuenta la estructura propia del Impuesto sobre el Valor Añadido).

2.8.2.- Problemas derivados de la aplicación de los principios impositivos establecidos en la Sexta Directiva

Una parte importante de los inconvenientes que se derivan de la aplicación práctica del Régimen de tributación actual del IVA, tienen su origen en algunas disposiciones de la Sexta Directiva. Así, ésta contiene más de 70 opciones posibles para los Estados miembros, más de 125 derogaciones individuales, más de 25 criterios distintos en relación con el lugar de realización de una operación (15 para las prestaciones de servicios y 11 para las entregas de bienes), un número amplio de exenciones internas que afectan a sectores importantes de

³⁷⁸ Ver BARREIRO (1997).

la economía y de exenciones exteriores (servicios intelectuales, servicios de dirección, arrendamiento de coches, etc.), prefinanciación, obligaciones formales, etc.³⁷⁹.

1.- La aplicación de las disposiciones previstas en la Sexta Directiva plantean también algunos problemas para los agentes económicos, sobre todo en lo relativo a *la determinación del lugar de imposición de ciertas prestaciones de servicios*. Así, la Sexta Directiva establece que, con carácter general, la operación se entenderá realizada allí donde el prestador del servicio esté establecido o donde éste tenga el establecimiento desde el que presta el servicio. Ahora bien, ese mismo artículo incluye una larga lista de exenciones y excepciones a esta norma general, que hacen que ésta no se aplique en la mayoría de los casos.

Como consecuencia de ello, el sujeto pasivo queda obligado a identificarse y a cumplir con una serie de obligaciones formales en Estados en los que, en la mayoría de los casos, no está establecido, con todos los inconvenientes que ello supone³⁸⁰. En relación con el problema de la necesidad de identificarse en todos los Estados en los que opera, la ECITA propuso crear un *sistema de identificación*, a efectos del IVA, *panaeuropeo*, bien a través del reconocimiento, por parte de todos los Estados miembros, del NIF obtenido en uno de ellos, o bien creando un sistema central de identificación en la Comunidad. Por su parte, el Informe del Parlamento Europeo destaca también los problemas que, en este sentido, se plantean para las empresas multinacionales que tienen sucursales en otros Estados miembros, ya que cada sucursal debe identificarse en todos los países comunitarios en los que opera. Una solución posible a este problema es la que plantea el Parlamento Europeo, al solicitar que se autorice a la sucursal a utilizar el NIF que tiene asignado a efectos del IVA, cualquiera que sea el Estado en el que se lleva a cabo la operación.

³⁷⁹ AMAND (1998). El autor considera el IVA como la gran innovación fiscal del siglo XX. Destaca además, que el IVA en sí mismo no es un mal impuesto; sin embargo, los gobiernos deben hacer lo posible por mantener su neutralidad y su eficiencia. Y esto pasa necesariamente por eliminar todas las excepciones, actualmente en vigor, y por la existencia de una única autoridad que se encargue del IVA (aún cuando el autor es consciente de que esto último no es posible en un futuro inmediato).

³⁸⁰ Una parte muy importante de las quejas por parte de las empresas en relación con el Régimen Transitorio, y así lo puso de manifiesto la "European Computer Industry Tax Association" (ECITA), se centran en la necesidad de identificarse a efectos del IVA en todos los Estados en los que operan.

Según un estudio elaborado por Deloitte Touche, el 12 por 100 de las empresas encuestadas tuvieron que identificarse en otros Estados miembros como consecuencia de las nuevas normas. De ellas, el 43 por 100 lo hizo en Alemania, el 36 por 100 en Francia y el 31 por 100 en Bélgica. Si tenemos en cuenta el tamaño de las empresas, son las grandes empresas las que más se vieron obligadas a identificarse en otros Estados.

2.- Otra de las situaciones que más problemas plantea a los operadores intracomunitarios, y que ya existía antes incluso de la entrada en vigor del Régimen Transitorio, es el del largo y costoso **proceso** que éstos deben seguir **para solicitar la devolución del IVA que han soportado en un Estado miembro en el que no están establecidos.**

Este proceso, que está regulado por dos Directivas comunitarias, la Octava y la Decimotercera, es, como hemos comentado, largo en el tiempo³⁸¹, complejo y costoso. Además, cada país tiene libertad para establecer las restricciones y los requisitos que considere adecuados (dentro de los límites previstos en la Sexta Directiva) para que los sujetos puedan solicitar la devolución del IVA que han soportado en él³⁸². Si tenemos en cuenta que, como consecuencia de las normas sobre el lugar de imposición de algunas operaciones intracomunitarias, los operadores frecuentemente deben satisfacer el IVA en un Estado en el que no están establecidos³⁸³, y que por lo tanto, deben recurrir posteriormente al procedimiento de devolución del IVA soportado previsto en la Octava Directiva, con los inconvenientes antes mencionados, las autoridades comunitarias deberían tomar alguna medida en este sentido, por un lado para agilizar el proceso de devolución, y por otro, para unificar las disposiciones aplicables y los requisitos exigibles en los distintos Estados, facilitando así los trámites a los operadores. Quepa señalar, a título de ejemplo, el caso de Irlanda, que evita los costes de este procedimiento (tanto para las empresas como para la administración tributaria) al eximir del pago del IVA a aquellas operaciones que darían lugar posteriormente a una solicitud de devolución por el sistema previsto en la Octava o

³⁸¹ Aunque la Directiva señala que la devolución del IVA debe efectuarse en el plazo de seis meses, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud, acompañada de todos los documentos necesarios para su tramitación, estos plazos son más amplios en la práctica. En este sentido, cabe señalar, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la CE en respuesta al recurso interpuesto por la Comisión contra el Reino de España, al estar nuestro país incumpliendo sistemáticamente el plazo antes mencionado (éste rebasa ampliamente los seis meses y llega en ocasiones a los doce meses). Ver *Quincena Fiscal*, nº 1 1996, pp. 45-46.

³⁸² Un análisis del procedimiento empleado en cada país comunitario puede verse en BUCKETT (1990, 21 y ss).

³⁸³ El 34 por 100 de las empresas encuestadas por Deloitte Touche pagan el IVA en un Estado en el que no están establecidas; 24 por 100 de ellas lo hacen como consecuencia de las nuevas normas de tributación. De ellas solamente el 69 por 100 reclama la devolución del IVA que ha soportado en todos los países en los que no está establecido. Ahora bien, existen, en este ámbito, importantes diferencias entre los países. Los Estados en los que las empresas encuentran más problemas para solicitar la devolución son: Italia, Francia y Alemania. Por otro lado, el país que tiene más problemas para solicitar la devolución del IVA que ha soportado en otros Estados miembros es el Reino Unido.

Decimotercera Directivas³⁸⁴. ¿No se podría generalizar esta medida a todos los países de la Unión Europea?

3.- Nos gustaría también referirnos al régimen de tributación aplicable **al transporte intracomunitario de personas**, pues la situación en este campo es en nuestra opinión "caótica". De acuerdo con la normativa comunitaria, este servicio debe gravarse en función de la distancia (Kms.) recorrida en cada Estado. Esto plantea entre otros los siguientes problemas:

- a partir del 1 de Enero de 1993, y en ausencia de fronteras entre los Estados miembros, resulta muy difícil, para las Administraciones nacionales, controlar la correcta aplicación de esta norma.

- Por otro lado, cada parte del trayecto (cuando se pasa por más de dos Estados) debe abonarse a una administración tributaria distinta, aplicando el tipo impositivo vigente en ese Estado, lo que obliga al transportista a someterse, y por tanto a conocer, las diferentes legislaciones aplicables en cada país.

- Además, el transportista está obligado a identificarse en cada uno de los Estados por los que pasa el transporte.

Todos estos inconvenientes llevaron a la Comisión a presentar una Propuesta de Directiva al Consejo en la que se proponía que este servicio quedase gravado en el lugar de inicio del transporte³⁸⁵. Hay que señalar, no obstante, que si bien esta medida supone una importante simplificación del sistema aplicado actualmente, no solucionaría totalmente el problema, pues podría generar distorsiones de la competencia, cuando un Estado miembro aplicase a este servicio el tipo impositivo normal, mientras que otro Estado vecino aplicase el tipo reducido o incluso el tipo cero³⁸⁶. Por ello el Parlamento Europeo propone la aplicación de un mismo tipo impositivo en todos los Estados miembros al transporte de pasajeros.

Por su parte, la Comisión alemana se ha mostrado también contraria a la propuesta realizada por la Comisión (gravamen en el lugar de partida del transporte) pues ésta

³⁸⁴ Hay que destacar además, que el Consejo ha autorizado a once países de la Comunidad a que apliquen esta medida, pero únicamente en relación con algunas operaciones con bienes muebles materiales.

³⁸⁵ COM (92) 416.

supondría importantes cargas administrativas para el prestador del servicio, al tener que identificarse en todos los Estados desde los cuales inicia sus servicios. Para evitar todos estos inconvenientes, el Informe alemán propone que se graven estas operaciones allí donde esté establecido el prestador del servicio, con independencia de dónde se preste materialmente éste.

La solución propuesta en el Informe alemán es, en nuestra opinión, la más adecuada, si bien hay que tener en cuenta que su aplicación puede dar lugar a distorsiones en la competencia, como consecuencia de las, todavía grandes, diferencias que existen entre los tipos impositivos vigentes en los Estados miembros. Además, aun cuando no solucionaría totalmente el problema, simplificaría en gran medida el proceso de recuperación del IVA satisfecho con motivo de la operación, al tener que recurrir únicamente a la Administración Tributaria de un Estado. Por lo tanto, y en espera de que se produzca una mayor aproximación entre los tipos de gravamen, consideramos que sería indispensable, cuando menos, uniformar el tipo (normal, reducido o cero) aplicable a estas prestaciones de servicios.

Un problema similar al que acabamos de comentar se plantea para el transporte de bienes en nombre de particulares. De acuerdo con las normas comunitarias, esta prestación de servicios se grava en el lugar de inicio del transporte. Como consecuencia de ello, las empresas de mudanzas internacionales deben identificarse, y por lo tanto, cumplir con las correspondientes obligaciones formales, en todos los países desde los cuales prestan sus servicios. El enorme coste que esto supone ha llevado a estas empresas a renunciar a prestar sus servicios desde Estados en los que no están establecidos.

4.- Vamos a referirnos también, brevemente al tratamiento fiscal que las normas comunitarias otorgan a *las transferencias de bienes*, pues éstas son objeto de numerosas críticas por parte de los operadores económicos. Tal y como recoge el Informe del Parlamento Europeo algunas empresas consideran "irritante , por no decir absurdo" el tratamiento fiscal de estas operaciones. En este mismo sentido, un documento del Comité de la Comunidad Europea de la Cámara de Comercio Americana en Bélgica

³⁸⁶ PARLAMENTO (1994).

(AMCHAM)³⁸⁷ señala que "las transferencias de bienes y servicios entre sucursales o establecimientos permanentes de una misma entidad deberían quedar al margen del IVA".

El Informe del Parlamento Europeo señala que, ya que las operaciones entre empresas vinculadas de un mismo grupo suponen el 80 por 100 del comercio intracomunitario, mantenerlas al margen del IVA permitiría una importante reducción de costes, tanto para las empresas como para las Administraciones. Se trata, por lo tanto, de ampliar la exención del IVA que algunos países reconocen para las operaciones realizadas en el interior del Estado entre empresas de un mismo grupo, al ámbito de las transacciones intracomunitarias³⁸⁸.

El documento del AMCHAM va más allá al proponer la creación a nivel europeo de asociaciones de empresas a efectos del IVA ("Pan-European VAT Groupings", también conocidas como "tax-free rings"). El régimen del IVA aplicable a éstas podría consistir en:

- eliminar todas las obligaciones respecto al IVA en las operaciones realizadas entre dichas empresas. Solamente cuando los productos abandonasen el "círculo" sería necesario contabilizar el IVA, o en
- contabilizar el IVA correspondiente a estas operaciones, pero aplazando su pago al momento en que las mercancías salgan del "círculo".

Aunque esta medida supondría una reducción de costes para las empresas, los operadores señalan que la obligación formal cuyo cumplimiento les plantea más problemas es la del INTRASTAT³⁸⁹, que en cualquier caso deberá mantenerse para que el Estado

³⁸⁷ EC Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium (1994): "The Definitive VAT regime", 30 de Septiembre.

³⁸⁸ Actualmente existe esa exención en Austria, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Suecia (desde el 1 de Enero de 1999), Irlanda y el Reino Unido (que se está planteando limitar este régimen a empresas que sólo realicen operaciones sujetas).

³⁸⁹ El Informe elaborado por Deloitte Touche señala que "no han sido muchas las empresas que han tenido problemas para la obtención del NIF ni para cumplimentar las declaraciones periódicas. Sin embargo, aproximadamente el 50 por 100 han encontrado dificultades con las declaraciones INTRASTAT. El segundo Informe elaborado por KMPG llega a unos resultados similares, si bien, en este caso, el porcentaje de empresas que han tenido dificultades para cumplimentar la declaración INTRASTAT es del 39 por 100.

En el Informe elaborado sobre los resultados del proyecto "Línea Abierta", las empresas españolas indican también que tienen problemas a la hora de cumplir con esta obligación estadística. Hay que señalar, sin embargo, que han constatado una evolución positiva en relación con la declaración INTRASTAT, en el sentido de que la mayor parte de los problemas que se encontraban las empresas eran de adaptación al nuevo sistema. Algunas de las principales quejas que señalaban las empresas en este sentido son:

- falta de asesoramiento por parte de algunas aduanas, a la hora de cumplimentar la declaración
- la nomenclatura utilizada en el sistema INTRASTAT no se adapta en ocasiones a las especificaciones de algunos productos

pueda tener datos sobre el comercio exterior. Con esta medida se estaría beneficiando, además, a las grandes empresas, en perjuicio de las pequeñas, pues aquellas encontrarían fácilmente otras empresas con las que asociarse.

5.- Merecen una mención especial también, las *empresas acogidas al Régimen de Franquicia*. Estas empresas aunque no tienen que repercutir el IVA en las operaciones interiores que efectúen³⁹⁰, sí deben, sin embargo, aplicar el Impuesto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen, así como cumplir con las obligaciones generales de identificación y de presentación de declaraciones-liquidaciones del Impuesto, siempre que superen el límite fijado por su Estado u opten por ello (como cualquier otro sujeto pasivo sin derecho a deducción). La aplicación del Régimen de Franquicia del Impuesto se limita, por lo tanto, a las operaciones realizadas en el territorio del Estado que concede este Régimen especial. Las dificultades surgen, por consiguiente, cuando estas empresas realizan operaciones imposables fuera de su Estado miembro de establecimiento. La solución a este problema pasaría por que toda empresa que pueda acogerse al Régimen de Franquicia fiscal en su país, pueda acogerse también a este mismo régimen en todos y cada uno de los Estados miembros en los que efectúen operaciones, lo cual no parece una solución factible, por lo menos a corto plazo. Otra posible solución pasaría por homogeneizar, a nivel comunitario, los requisitos que se exigen a los operadores para poder acogerse al Régimen de Franquicia, y poder aplicar éste, tanto a las operaciones que realice dentro de su país, como a aquellas que efectúe en otros Estados miembros.

- la insuficiencia de los plazos de declaración obligan a tener que presentar de forma continua declaraciones rectificativas

- la obligación de declarar INTRASTAT mensualmente a pesar de no haber realizado ningún envío en el mes en cuestión, etc.

³⁹⁰ Hay que tener en cuenta, que los costes de cumplimiento del Impuesto varían en relación inversa con el tamaño de la empresa. Un estudio llevado a cabo en el Reino Unido puso de manifiesto que "estos costes son 40 veces superiores para las PYMES que para las grandes empresas". Y hay que tener en cuenta también, que aunque el número de PYMES es grande, éstas recaudan una pequeña porción de los ingresos IVA (en el Reino Unido el 75 por 100 de las empresas más pequeñas registradas a efectos del IVA recaudan únicamente el 7 por 100 del total de los ingresos IVA).

No obstante, un estudio reciente de la OCDE plantea que existen otras alternativas mejores que la exención para dar un tratamiento fiscal más favorable a las PYMES, como por ejemplo, retrasar el momento del pago de las cuotas del IVA al momento en que éstas son cobradas, ampliar los plazos para la presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, etc.; OCDE (1994c).

6.- Por último, vamos a referirnos brevemente a cuatro tipos de operaciones que, al igual que las anteriores, planteaban numerosos problemas a los agentes económicos (como consecuencia de la aplicación de las disposiciones previstas en la Sexta Directiva), y que por ello aparecen recogidas en el Informe elaborado por la Comisión en 1994. Ahora bien, a diferencia de los anteriores, estos problemas han sido solucionados, parcialmente en unos casos y totalmente en otros, tras la adopción por parte del Consejo de las dos "Directivas de Simplificación". Estas operaciones son las siguientes:

a) *Operaciones triangulares*: como ya tuvimos ocasión de comentar en un momento anterior de nuestro trabajo, la Directiva 92/111/CEE, de Diciembre de 1992, resolvió en gran medida los principales inconvenientes que se producían con este tipo de operaciones³⁹¹. A pesar de ello, el Informe llama la atención sobre otro problema que se ha detectado ya en algún país de la Comunidad, y que hay que tener muy en cuenta de cara al futuro. Tal y como señala la Comisión, la realización de una sola operación imponible en un Estado miembro no puede servir de pretexto para obtener un Número de Identificación Fiscal, con la única finalidad de participar en operaciones triangulares. La Comisión señala que para estos casos habría que prever la retirada del NIF.

b) *Las ejecuciones de obra*: de acuerdo con la normativa comunitaria, todos los trabajos realizados con bienes muebles materiales tienen la consideración de prestación de servicios y, por lo tanto, son imponibles en el lugar en el que se prestan materialmente. Ahora bien, la Sexta Directiva permitía a los Estados miembros considerar las ejecuciones de obra como entregas de bienes. Esta opción no fue, sin embargo, adoptada por todos los Estados miembros, por lo que, en algunos países estas operaciones eran consideradas como prestaciones de servicios, y en otros como entregas de bienes, con las desigualdades en el trato que ello suponía. Aunque cuando se negoció el Régimen Transitorio no se consiguió llegar a un acuerdo para unificar el tratamiento fiscal de estas operaciones, éste se alcanzó dos años después, tras la aprobación de la Directiva 95/7/CE. Se mantiene, sin embargo, el

³⁹¹ El estudio elaborado por Deloitte Touche Tohmatsu International pone de manifiesto que aproximadamente el 25 por 100 de las empresas consultadas realizaban este tipo de operaciones (de las cuales el 70 por 100 eran grandes empresas). Sorprendentemente el nuevo régimen simplificado sólo se estaba aplicando en el 52 por 100 de los casos. Por último, destacar que de las empresas involucradas en operaciones

problema para los agentes económicos de tener que cumplir unas determinadas obligaciones formales en unos Estados en los que no están establecidos.

c) *El "transporte de enlace"*³⁹²: Como ya pusimos de manifiesto en el epígrafe 2.2.4 de nuestro trabajo, a partir de la aprobación de la Directiva 95/7/CE, de 10 de Abril de 1995, a estas operaciones se les aplican las mismas normas de imposición que al transporte intracomunitario.

d) *Las operaciones en cadena*: los problemas con este tipo de operaciones surgieron a raíz de la entrada en vigor del Régimen Transitorio, ya que, antes del 1 de Enero de 1993, los productos objeto de estas operaciones se podían beneficiar de los regímenes aduaneros suspensivos de tributación del IVA, independientemente de cual fuese su origen (bienes procedentes de otro Estado miembro o de un país tercero) y de su destino. Ahora bien, a partir de Enero de 1993, sólo las mercancías no comunitarias se admitían al amparo de estos regímenes especiales, por lo que los operadores comunitarios tuvieron que empezar a aplicar el Impuesto a estas operaciones, aun cuando antes estaban exentas del mismo. Un artículo publicado por UNICE en Febrero de 1994³⁹³, ponía de manifiesto el problema que acarrea estas operaciones y planteaba asimismo diversas soluciones³⁹⁴. Una de estas soluciones fue definitivamente la adoptada en la "Segunda Directiva de Simplificación".

triangulares, el 39 por 100 dice, que a pesar de la simplificación, estas operaciones siguen todavía creando numerosos problemas.

³⁹² Transporte "de enlace" es aquel cuyo punto de partida y de llegada se sitúan en el interior de un mismo Estado miembro, pero que se efectúan antes o después de un transporte intracomunitario propiamente dicho.

³⁹³ UNICE (1994).

³⁹⁴ Para una mayor información sobre las distintas soluciones planteadas, ver el documento mencionado en la nota anterior.

EL RÉGIMEN DEFINITIVO (I). ASPECTOS TÉCNICOS

3.1.- INTRODUCCIÓN

3.2.- EL PRINCIPIO DE GRAVAMEN EN ORIGEN

- 3.2.1.- Funcionamiento del principio de imposición en origen**
- 3.2.2.- Ventajas de la aplicación del principio de imposición en origen**
- 3.2.3.- Inconvenientes de la aplicación del principio de imposición en origen**

3.3.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN

- 3.3.1.- Introducción**
- 3.3.2.- Tipos de mecanismos de compensación**
- 3.3.3.- El sistema de inspecciones y controles**

3.1.- INTRODUCCIÓN

La creación del Mercado Interior Único, prevista en el Acta Única Europea para el 1 de Enero de 1993, y todo lo que ello suponía (supresión de las fronteras internas y libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), llevó a las autoridades fiscales comunitarias a plantearse la necesaria modificación del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido utilizado hasta esos momentos, basado en la aplicación del principio de gravamen en el país de destino y en la realización de ajustes fiscales en las fronteras (desgravación de la exportación y gravamen de la importación), y su sustitución por un régimen que descansase en el principio de tributación en origen³⁹⁵. Ahora bien, el retraso de la Comisión en la elaboración de las propuestas sobre el funcionamiento del nuevo régimen de tributación, los problemas derivados de la última ampliación de la UE (con la incorporación de tres nuevos países: Austria, Suecia y Finlandia) y las importantes diferencias que todavía existían entre los países comunitarios, en relación con algunos elementos del Impuesto, desaconsejaron su inmediata implantación. Por ello, el Consejo europeo, sin renunciar a la aplicación final de este sistema de tributación³⁹⁶, consideró

³⁹⁵ Es importante destacar también, que en la práctica totalidad de los documentos europeos, se asocia la eliminación de las fronteras fiscales con la aplicación del principio de tributación en origen. Esta opinión, sin embargo, no es compartida por algunos autores, que consideran que la ausencia de fronteras es perfectamente compatible con otras formas de tributación. Así, por ejemplo, CNOSEN y SHOUP señalan que "la eliminación de las fronteras no debe ir necesariamente unida al principio de gravamen en origen" (CNOSEN y SHOUP (1987, 81).

También se manifiesta en este sentido Isabel VEGA MOCOROA cuando dice que "la aplicación del principio de origen no es necesaria" como lo demuestra la experiencia del Benelux. Además, tal y como señala la misma autora, la experiencia del Benelux es perfectamente trasladable al caso de la UE por los siguientes motivos:

- los países miembros del Benelux lo son también de la CEE
- la experiencia de dichos países ha sido generalmente valorada como positiva
- en el tráfico comercial entre ellos confluyen ciertas notas que existen en otros países miembros de la CEE como son: bajos costes de transporte y diferencias entre tipos impositivos
- existen factores culturales que acercan más el caso de la Unión Económica del Benelux a la CEE que el caso americano.

Ver VEGA (1991a, 357).

³⁹⁶ Numerosos documentos europeos (Tratado de Roma, Informe Neumark, Primera y Segunda Directivas, Libro Blanco, etc.) ponen de manifiesto el carácter transitorio de la aplicación del principio de tributación en destino y se muestran a favor de su sustitución por el principio en origen, cuando se den las circunstancias adecuadas para ello.

La Comisión creada por el Ministerio de Economía y Hacienda alemán cree también conveniente no prorrogar la aplicación del Régimen Transitorio, al afirmar que éste no debía aplicarse más tiempo del inicialmente previsto.

El propio Comisario Mario Monti señala en un comunicado remitido al Comité de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial del Parlamento Europeo, en 1995 que "aunque el Régimen

oportuno, y con carácter temporal, instaurar un período transitorio, durante el cual se pudiesen tomar las medidas necesarias que permitiesen la adopción del Régimen Definitivo en un momento posterior del tiempo³⁹⁷.

El siguiente ejemplo nos permite ver las diferencias existentes entre el sistema de tributación actualmente vigente y el régimen futuro.

La aplicación del principio de origen "puro" plantea, no obstante, varios problemas:

- Por una lado, iría en contra de la propia naturaleza del Impuesto; el IVA es un impuesto sobre el consumo y, por lo tanto, la recaudación por el mismo debe corresponderle al Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes. El ejemplo anterior refleja como al aplicar el principio de imposición en origen, el IVA va a parar a las arcas del país productor de la mercancía.

- Por otro lado, se produciría también un grave problema presupuestario.

Es, por tanto, necesaria la introducción, con carácter complementario, de un sistema de compensación, de manera que se respete la naturaleza del IVA y no se generen graves perjuicios económicos a algunos Estados miembros. Es por esto que algunos autores hablan de un principio de imposición en origen, mientras que otros lo consideran como una variante del sistema de gravamen en destino³⁹⁸.

Transitorio está funcionando bien, en su conjunto, no creo que es tan bueno como para mantenerlo permanentemente. Además, la posibilidad de una mayor simplificación de las normas aplicables es pequeña. Hay que mejorar el sistema común del IVA para garantizar el mismo tratamiento a las operaciones interiores y a las intracomunitarias, implantando el principio de imposición en el país de origen".

³⁹⁷ La propia Comisión Europea planteó en repetidas ocasiones, durante el año 1995, la dificultad de que el Régimen Definitivo se implantase en la fecha inicialmente prevista. En este sentido ver COM (95) 513 final.

³⁹⁸ M^a Teresa MATA SIERRA dice que este sistema puede ser considerado tanto como un sistema de gravamen en destino de las mercancías como un "principio de gravamen en origen pero modificado" MATA (1995, 173).

Cuadro 28: Comparación del Régimen de imposición en destino y en origen

Sistema actual → Imposición en destino	
PAÍS A	PAÍS B
<div> A vende bienes a B por valor de 100 Precio: 100 IVA pagado: 0 </div>	<div> Precio compra: $100 + 15 = 115$ Precio de venta: $200 + 30 = 230$ </div>
Tipo impositivo: 20%	Tipo impositivo: 15%
Total IVA pagado en A: 0	Total IVA pagado en B: 15
Sistema futuro → Tributación en origen	
PAÍS A	PAÍS B
<div> A vende bienes a B por valor de 100 Precio: 100 IVA pagado: 20 </div>	<div> Precio compra: $100 + 20 = 120$ Precio de venta: $200 + 30 = 230$ </div>
Tipo impositivo: 20%	Tipo impositivo: 15%
Total IVA pagado en A: 20	Total IVA pagado en B: $30 - 20 = 10$

Al análisis detallado del contenido de este Régimen Definitivo se dedica este capítulo. Para ello vamos a estudiar, por separado, y en este orden, los dos elementos básicos que, como hemos dicho, configuran el futuro régimen de tributación del IVA: el principio de imposición en el país de origen y el sistema de compensación, al que prestaremos una especial atención. En relación con el primero de ellos, analizaremos los motivos que justifican su proposición y su posterior adopción por las autoridades comunitarias, así como las ventajas y los inconvenientes que se derivan de su aplicación. Posteriormente, nos centraremos en el estudio del sistema de compensación. Al igual que

en el caso anterior, señalaremos los motivos que justifican su adopción, así como los objetivos que con él se persiguen, para centrarnos después en el estudio detallado de las distintas modalidades de compensación propuestas en el ámbito comunitario, analizando la mecánica, las ventajas y los inconvenientes de cada una de ellas. Dedicaremos también una parte del capítulo a comentar el sistema de inspecciones y controles que debe introducirse para garantizar el correcto funcionamiento de esta Cámara de Compensación.

3.2.- EL PRINCIPIO DE GRAVAMEN EN ORIGEN

3.2.1.- El funcionamiento del principio de imposición en origen

Antes de entrar de lleno en el análisis de las ventajas e inconvenientes de este principio de tributación, y para que éste sea más claro y sencillo, vamos a ver, con un ejemplo, cómo funciona el principio de gravamen en origen.

Supongamos un empresario italiano que tiene una cadena de tiendas de muebles y que compra a otro empresario español 100 mesas, siendo el valor unitario de la mesa de 10.000 ptas. Posteriormente, el empresario italiano venderá dichas mesas en sus tiendas en Italia por un precio (sin IVA) de 15.000 ptas. El tipo impositivo del IVA aplicable en España y en Italia, a estos bienes, es del 16 y del 19 por 100, respectivamente.

Como se aplica el principio de imposición en origen, el empresario español, cuando vende las mesas, repercute el IVA, aplicando el tipo impositivo español, con independencia de la procedencia del adquirente de las mismas (español o comunitario). Posteriormente, el sujeto pasivo español, ingresará el importe del IVA cobrado en la Hacienda de su país.

Por su parte, cuando las mesas llegan a Italia, el empresario italiano no deberá satisfacer cantidad alguna en concepto del IVA en su país, pues la operación ya tributó por el Impuesto en el país de origen de la misma.

Sin embargo, cuando venda posteriormente las mesas a los consumidores finales, deberá repercutir el IVA, aplicando el tipo impositivo vigente en Italia, en este caso el 19 por 100. El IVA correspondiente a la operación será, por tanto, de 285.000 ptas (19% de 1.500.000). Sin embargo, y siguiendo la dinámica del impuesto, el empresario italiano podrá deducirse el IVA satisfecho previamente, cualquiera que sea el país en el que se pagó, por lo que solamente deberá ingresar en la Hacienda italiana la diferencia, en nuestro caso 125.000 ptas (285.000 - 160.000).

Teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto sobre el consumo, y que, por lo tanto, el Impuesto debe corresponderle al país en el que tiene lugar el consumo de los bienes, la Hacienda italiana debería recibir 285.000 ptas, y, sin embargo, sólo recibe 125.000 ptas, percibiendo las 160.000 ptas restantes la Hacienda española. Pero además, debe permitir al sujeto italiano deducirse un importe (160.000 ptas) en concepto de IVA soportado, que no ha ingresado en su país. Se produce, por lo tanto, un perjuicio económico claro para la Hacienda italiana.

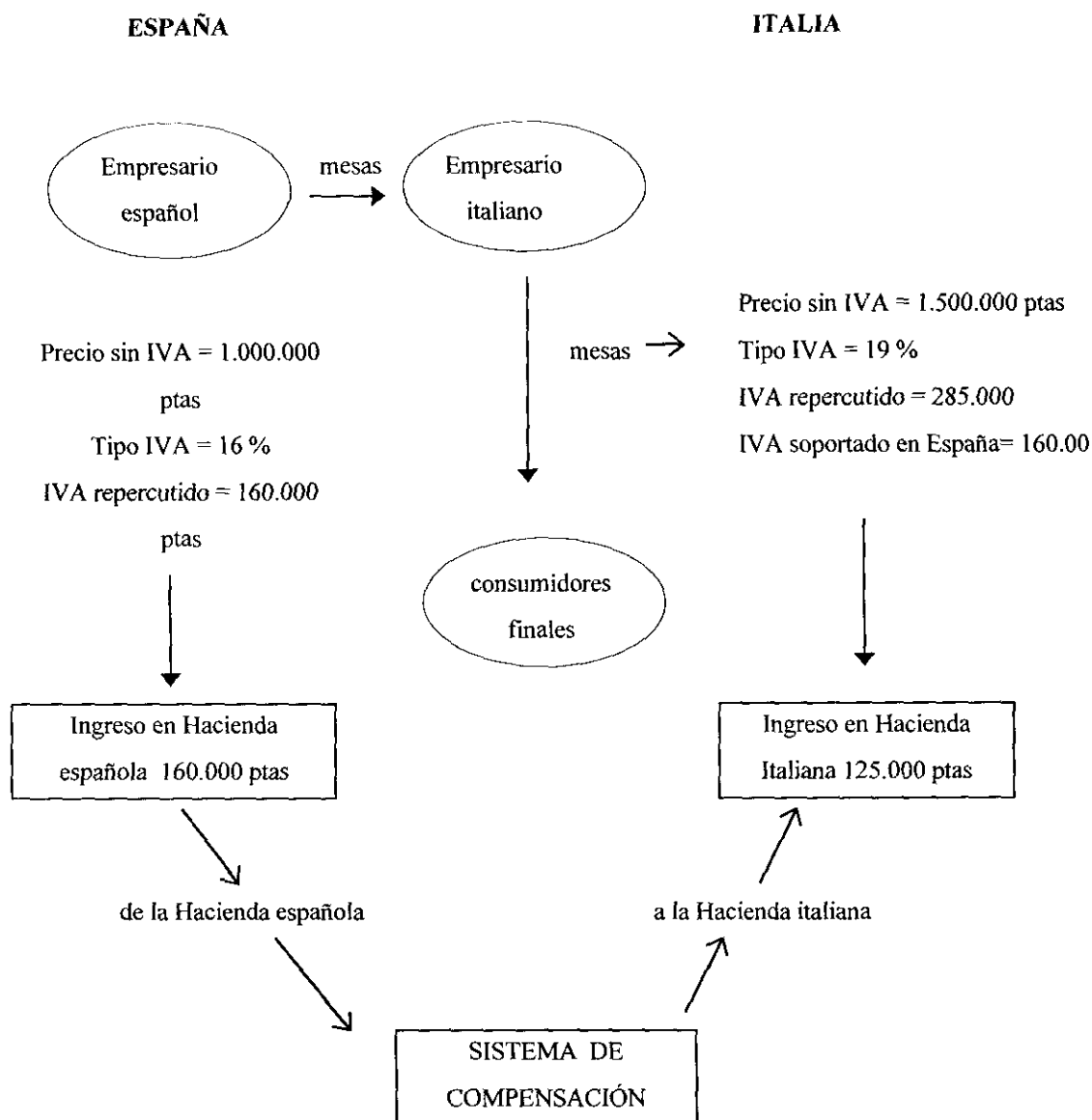
Supongamos además que el tipo impositivo italiano es del 10 %, en lugar del 19%.
En este caso:

IVA repercutido en Italia: 150.000

IVA soportado en España: 160.000

IVA a devolver por la Hacienda italiana: 10.000

En este caso, la Hacienda italiana no sólo no ingresa el IVA correspondiente a los bienes consumidos en su interior (que es lo que debería ocurrir teniendo en cuenta la naturaleza del impuesto), sino que además tiene que devolver al sujeto italiano una cantidad (10.000 ptas) que ni siquiera ha ingresado previamente.



La aplicación del principio de imposición en origen debe ir claramente acompañada de algún sistema de compensación entre los Estados miembros, que permita que la Hacienda española reembolse a la Hacienda italiana las 160.000 ptas ingresadas en ella con motivo de la operación, de manera que, la Hacienda italiana ingrese en sus arcas las 285.000 ptas que le corresponden.

Debe crearse, por lo tanto, un sistema de compensación entre los Estados miembros³⁹⁹, que permita que las cuotas impositivas repercutidas e ingresadas en el Estado

³⁹⁹ En este sentido se manifiesta CASADO (1987, 222).

miembro de origen, se reembolsen a los Estados miembros en los que las cuotas impositivas soportadas se deducen, y en los que tiene lugar el consumo final de los bienes. Esta medida, no obstante, tiene que ir necesariamente acompañada de una profunda convergencia de las alícuotas del Impuesto. Como tendremos ocasión de ver posteriormente con más detalle, esta redistribución puede llevarse a cabo, en la práctica, a través de distintos sistemas de compensación.

Vamos a ver a continuación, de forma sistemática, cuales son las principales ventajas y los principales inconvenientes de la aplicación de un gravamen en origen al comercio intracomunitario⁴⁰⁰.

3.2.2.- Ventajas de la aplicación del principio de imposición en origen

1.- Tradicionalmente se le ha atribuido al principio en origen la ventaja de *posibilitar la supresión de las fronteras fiscales*. El hecho de pagar el IVA en origen haría innecesario el que, por motivos fiscales, existiesen puestos aduaneros, en los que cumplir con una serie de obligaciones formales (pago del IVA en el momento de la importación, así como cumplimentación de los documentos correspondientes con fines estadísticos). Desde este punto de vista, la aplicación del principio en origen es buena.

Ahora bien, consideramos necesario, en este punto, llamar la atención sobre un aspecto. La aplicación del Régimen Transitorio de tributación en el IVA ha permitido eliminar los controles fiscales en frontera, manteniendo el principio de imposición en destino. Los controles fiscales que se llevaban a cabo antes en los puestos aduaneros, han sido sustituidos por nuevas obligaciones formales para los sujetos (número de identificación, Estado Recapitulativo, declaración INTRASTAT, etc.) y por una colaboración más estrecha entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros. Aunque cabría pensar que estos nuevos trámites que deben cumplir los sujetos pasivos podrían haberse evitado aplicando el principio de gravamen en origen (siempre que las

⁴⁰⁰ No olvidemos que aunque la Comunidad plantea la adopción del principio de imposición en el país de origen, lo hace únicamente en relación con las operaciones intracomunitarias. Para el resto de los intercambios realizados con terceros países seguirá manteniéndose el sistema de exención a la exportación y de gravamen a la importación en el momento en que los bienes pasen por la aduana.

circunstancias así lo hubiesen permitido), hay que tener en cuenta que su existencia es también indispensable de cara al correcto funcionamiento y al control del mecanismo de compensación que, como hemos explicado anteriormente, debe formar parte también del Régimen Definitivo.

Por otro lado, las diferencias existentes entre las alícuotas del IVA vigentes en cada Estado han hecho que, incluso en algunos casos en los que el Régimen Transitorio preveía la aplicación del principio en origen (compras realizadas por consumidores finales), fuese necesario establecer algunas excepciones (régímenes particulares), de manera que estas operaciones tributasen en destino. Como ha podido quedar claro del análisis sobre los tipos impositivos realizado en el epígrafe 2.6 de nuestro trabajo, las diferencias existentes actualmente en este ámbito del impuesto son todavía muy grandes, lo que, en nuestra opinión, va a suponer un importante obstáculo para la aplicación del gravamen en origen en un futuro próximo.

2.- Otra de las ventajas del principio de tributación en el país de origen es que *permite mantener la neutralidad exterior del IVA*, al conceder el mismo tratamiento fiscal a los bienes nacionales que a los bienes adquiridos en otro Estado comunitario. De manera que, cuando se lleve a cabo cualquier tipo de intercambio intracomunitario, el tipo del IVA que se aplicará será aquel que esté vigente en el país en el que tiene lugar la venta, con independencia de que el comprador sea nacional o sea de otro Estado miembro. Por su parte, si el adquirente es un sujeto pasivo del Impuesto, éste podrá deducirse el IVA soportado en la declaración periódica que presente en su país, con independencia de cuál fue el Estado miembro que lo percibió.

Para ver más claramente esta ventaja del principio de gravamen en origen, vamos a servirnos de un ejemplo que ya utilizó la Comisión europea en un documento⁴⁰¹ que elaboró con el fin de dar a conocer y explicar los trabajos que se estaban llevando a cabo en el ámbito de la fiscalidad indirecta, de cara a la consecución del Mercado Interior Único.

Caso I: Bien adquirido y vendido en el interior del mismo Estado miembro, con un tipo impositivo del 15 por 100.

Caso II: Bien adquirido en un Estado miembro a un tipo de 20 por 100 y vendido en otro Estado miembro cuyo tipo es del 15 por 100.

Como puede verse en el cuadro siguiente, en ambos casos el IVA pagado por el consumidor final es el que corresponde al tipo de gravamen en vigor en su propio país, con independencia del lugar de origen de los bienes, por lo que se mantiene la neutralidad exterior del Impuesto.

3.- La aplicación del principio de gravamen en origen resulta también beneficiosa para el *vendedor de los bienes*, ya que éste tendrá que repercutir en todos los casos el tipo del IVA de su país, con independencia del destino de los bienes (consumo en ese mismo país o en otro Estado miembro), y con independencia del carácter de sujeto pasivo o no (del Impuesto) del adquirente de las mercancías. Se evitarían así las incertidumbres con que se encuentra actualmente el vendedor a la hora de no aplicar el IVA a las entregas de bienes que realiza, en relación, por ejemplo, con si se produce o no el transporte efectivo de los bienes desde un Estado miembro a otro distinto.

Cuadro 29: Ejemplo de la neutralidad exterior del IVA

	CASO I	CASO II
Precio de compra del bien sin Impuesto	100	100
IVA	15 (15%)	20 (20%)
Precio total de compra	115	120
IVA deducible por compra	- 15	- 20
Precio neto	100	100
Valor Añadido	50	50
Nuevo precio del bien sin IVA	150	150
IVA	22,5 (15%)	22,5 (15%)
Precio venta al consumidor final	172,5	172,5

⁴⁰¹ COMISIÓN (1992c, 15).

Los trámites también se simplifican para la Administración tributaria del país de destino de los bienes, puesto que lo que tendrá que hacer, en este caso, es controlar que la deducción del IVA que realiza (y de la que le informa) el adquirente de las mercancías, en su país, se corresponde con un IVA efectivamente satisfecho en el otro Estado. Por el contrario, si el criterio de gravamen que se aplica es el de destino, la Administración tributaria del país de consumo de los bienes deberá controlar (mediante el intercambio de información con las Administraciones nacionales de otros Estados miembros) que la entrega intracomunitaria, que ha quedado exenta del Impuesto en el país de procedencia de los bienes, es efectivamente gravada cuando los bienes llegan a su ámbito territorial. Deberá pues controlar todas las operaciones. Desde este punto de vista, la aplicación del principio de imposición en origen es más ventajosa, en relación al de destino.

3.2.3.- Inconvenientes derivados de la aplicación del principio de imposición en origen

Algunos de estos inconvenientes han sido ya mencionados a lo largo del presente trabajo, no obstante, vamos a volver sobre ellos para recogerlos todos de una forma más sistemática.

1.- El principal inconveniente que se produciría al aplicar el principio de gravamen en origen se derivaría de la *propia naturaleza del Impuesto*. De acuerdo con ésta, la recaudación por IVA debe corresponderle al Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes y no a aquel en el que se realiza la producción o distribución de los mismos.

2.- La aplicación del principio de imposición en origen puede producir un grave *perjuicio económico*⁴⁰². Al no ser iguales los tipos aplicados en los distintos Estados miembros, y existiendo también diferencias relevantes entre las balanzas comerciales de los quince, la adopción del principio de gravamen en el país de origen supondría un

⁴⁰² No hay que olvidar que el IVA es una fuente de ingresos muy importante para los Estados, cuyo peso específico en relación con el volumen total de Ingresos Tributarios es fuerte, oscilando entre el 14 por 100 en Luxemburgo y el 26 por 100 en Grecia. Ver GAGO y ÁLVAREZ VILLAMARIN (1995, 86).

incremento de los ingresos tributarios en los países netamente exportadores (en relación con los otros países de la UE), y una disminución paralela de los recursos en los Estados importadores, ya que éstos estarían obligados a devolver o a permitir la deducción en su país del IVA ingresado en la Hacienda del país exportador. Con lo cual, no sólo dejaría de percibir el Impuesto, sino que además tendría que devolver (o dejar de ingresar) un IVA que ni siquiera ha recibido, lo que les puede crear graves problemas de tesorería. Ahora bien, los efectos sobre los ingresos derivados de la aplicación del principio en origen no van a depender únicamente del diferencial de tipos y del saldo comercial entre los países, sino que dependerán también de los tipos impositivos aplicables sobre los productos importados y sobre los bienes exportados⁴⁰³. Con el fin de solventar estos inconvenientes, las autoridades comunitarias plantearon⁴⁰⁴ el establecimiento de un sistema de redistribución de los ingresos. Sin embargo, y como veremos más adelante cuando hablemos del mecanismo de compensación financiera, éste puede no solucionar totalmente los problemas a los que nos estamos refiriendo⁴⁰⁵.

Por otro lado, con la implantación del principio de tributación en origen, los Estados con unos tipos impositivos elevados, podrían dejar de percibir el IVA que reciben ahora por la aplicación del principio de imposición en destino en los regímenes particulares (ventas a distancia, adquisiciones de medios de transporte nuevos, adquisiciones realizadas por sujetos que no tienen derecho a la deducción del IVA, etc.). Cuando todas estas operaciones tributen en origen, los adquirentes las llevarán a cabo, en la medida de lo posible, en aquellos Estados que tengan tipos impositivos bajos.

Los efectos sobre los ingresos fiscales derivados de la implantación del principio de imposición en el Estado de origen pueden verse en: SULLIVAN (1967b).

⁴⁰³ Tal y como señala Clara K. SULLIVAN "si los productos sujetos al tipo cero o al tipo reducido representan una proporción más alta de las exportaciones que de las importaciones, se producirá pérdida de ingresos; el caso contrario es aquel en el que la proporción de productos sujetos al tipo normal o al incrementado son mayores en las exportaciones que en las importaciones" (SULLIVAN (1967b). En este sentido se manifiestan también, FRATIANNI y HERBET (1981, 417).

⁴⁰⁴ Ya en el Libro Blanco para la realización del Mercado Interior, la Comisión planteaba la creación de una cámara de compensación que paliase los problemas que se producían al aplicar a las operaciones intracomunitarias un sistema de gravamen en origen "puro".

⁴⁰⁵ Véase a este respecto FEVRE (1988).

3.- La aplicación del principio de gravamen en origen ocasionaría también un problema de *equidad económica* en el comercio intracomunitario puesto que la aplicación de este sistema de gravamen sin mecanismo de compensación coloca en una situación ventajosa a los países netamente exportadores (como Alemania) en relación con los netamente importadores (caso de España).

4.- Por otro lado, se pueden producir también *efectos negativos sobre la asignación de recursos, el bienestar o el comercio internacional*, en tanto y cuanto los costes de los factores a nivel internacional y los tipos impositivos sean distintos. Hay que señalar, no obstante, que como resultado de la mayor competencia entre los países ante la no existencia de fronteras fiscales entre ellos, y de las medidas comunitarias tendentes a conseguir la convergencia de los tipos impositivos, estas diferencias en último término tenderán a eliminarse y desaparecerán con ellas estos efectos negativos.

5.- Algunos autores han señalado también, cómo en una situación de no armonización (o al menos escasa) de las alícuotas del IVA, el gravamen en origen de las operaciones puede crear distorsiones en lo referente a las *compras de los particulares*. Sobre este aspecto ya nos hemos manifestado claramente, en una parte anterior de nuestro trabajo, en base a algunos estudios que se han realizado al respecto, y por ello, nos remitimos a lo señalado en su momento.

Es importante destacar también, que algunos de estos inconvenientes se derivan de la aplicación del principio de imposición en origen "puro", por lo que posiblemente serán paliados, si no totalmente al menos sí parcialmente, con la implantación del mecanismo de compensación.

3.3.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN

3.3.1.- Introducción

La aplicación del principio de tributación en origen puro, puede plantear, como hemos visto, diversos problemas, gran parte de los cuales se eliminan, o al menos se suavizan mediante el establecimiento de un sistema de compensación financiera que se aplique conjuntamente con ese principio de tributación. La ausencia de equilibrio en los flujos comerciales intracomunitarios entre todos y cada uno de los Estados miembros, así como la diferencia existente entre los tipos impositivos del IVA aplicables en ellos⁴⁰⁶, hacen, por tanto, necesario establecer un sistema de compensación, que permita que las cuotas impositivas soportadas e ingresadas en el país exportador sean devueltas a los otros Estados miembros en los que dichas cuotas van a ser deducidas y en los que va a tener lugar el consumo final de los bienes.

Ahora bien, este sistema de compensación puede admitir diversas modalidades, según el procedimiento concreto que se establezca para llevar a cabo las compensaciones. Existen fundamentalmente dos tipos de mecanismos de compensación:

a) El **método microeconómico o fiscal**: Este método se basa en los datos consignados por los sujetos pasivos (importadores y exportadores) en sus declaraciones periódicas del IVA, debiendo éstos diferenciar el IVA (soportado y repercutido) de las operaciones intracomunitarias de aquel que corresponda a sus operaciones interiores. A partir de estos datos, cada Estado deberá calcular el importe total del IVA repercutido en su país, así como del IVA soportado en otros países europeos, lo que le permitirá calcular su posición (deudora o acreedora) respecto de los otros Estados miembros. El intercambio de información entre países desempeña, por lo tanto en este sistema, un papel decisivo para garantizar el correcto funcionamiento del mecanismo de compensación y para evitar posibles riesgos de fraude. Dentro de este sistema podemos distinguir a su vez, dos modalidades diferentes, según cómo se lleve a cabo la compensación. Así tenemos:

⁴⁰⁶ Nótese que si existiese equilibrio en los flujos comerciales entre los Estados miembros, y los tipos impositivos aplicados sobre los bienes objeto de los intercambios fuesen los mismos en todos los Estados, no sería necesario implantar ningún sistema de compensación.

* *Método fiscal bilateral* si la compensación se realiza país a país. Esto obligará a los sujetos pasivos a hacer constar en sus declaraciones el IVA soportado en cada uno de los Estados miembros con los que mantuvo relaciones comerciales. En función de estos datos, y de los correspondientes al IVA repercutido, cada país podrá determinar su posición con respecto a cada uno de los otros Estados comunitarios.

* *Método fiscal "multilateral"* si la compensación se realiza de forma global entre todos los países. En este caso, los sujetos pasivos únicamente tendrán que diferenciar en sus declaraciones el IVA soportado en otros Estados miembros, de manera global, sin necesidad de especificar el importe correspondiente a cada uno de los otros países comunitarios. En base a estos datos, cada Estado podrá determinar su posición frente al resto de los miembros de la Comunidad, posición ésta, deudora o acreedora, que deberá comunicar a una Caja Central que será la encargada de llevar a cabo la compensación.

b) El **método macroeconómico**: a diferencia del método anterior, la compensación no se realiza en base a los datos declarados por los propios sujetos pasivos, sino que se calcula en función de alguna variable macroeconómica, como puede ser, por ejemplo, las estadísticas sobre el comercio intracomunitario o el consumo final global de cada Estado miembro de la Unión Europea.

Antes de entrar a analizar en detalle los distintos tipos de mecanismos de compensación posibles, nos gustaría hacer una primera aproximación a la cuantía de los flujos compensatorios que deberán realizarse entre los Estados miembros, para hacernos una idea de la magnitud del problema.

La Comisión Europea, en una de las Propuestas del Paquete Cockfield (1987), realizó una estimación aproximada de los flujos de compensación (en porcentaje del Producto Interior Bruto) que se producirían entre los Estados miembros, tomando como base los datos de 1986, y considerando unos tipos de gravamen del IVA del 16,5 por 100 (normal) y del 6,5 por 100 (reducido). En los cuadros siguientes podemos ver los flujos estimados resultantes de la aplicación del mecanismo de compensación. Las cifras positivas reflejan los importes de las compensaciones a percibir por los Estados miembros de la cuenta de compensación, mientras que las cifras negativas indican los importes a ingresar en la misma, en ambos casos para todo el año.

Como puede apreciarse en el cuadro 30 todos los países recibirían pagos compensatorios excepto Alemania, Bélgica-Luxemburgo y Países Bajos. Frecuentemente se relaciona el saldo de un país en el sistema de compensación con su saldo comercial con el resto de Estados miembros. Los datos del cuadro 31 reflejan cómo esto se cumple para Alemania y Países Bajos, no ocurriendo lo mismo, sin embargo, para el caso de la agrupación Bélgica-Luxemburgo. Y es que no debemos olvidar que la posición de un país respecto a la caja de compensación no depende exclusivamente de la diferencia, en valores absolutos, entre el volumen global de exportaciones y de importaciones, sino que depende de:

- la diferencia entre los tipos de "exportación" (tipo IVA nacional) y los tipos de "importación" (tipo IVA del país del que se importan los bienes)
- el tipo de productos que se exportan o importan.

Cuadro 30: Flujos compensatorios estimados por la Comisión

ESTADO MIEMBRO	IMPORTE A DESEMBOLSAR (-) O A PERCIBIR (+)	
	(en millones de ECUs)	% del PIB
Alemania	- 3.534	- 0,38
Bélgica - Luxemburgo *	- 747	- 0,62
Dinamarca	+ 680	+ 0,82
España	+ 132	+ 0,06
Francia	+ 2.420	+ 0,34
Grecia	+ 437	+ 1,08
Irlanda	+ 52	+ 0,21
Italia	+ 147	+ 0,03
Países Bajos	- 1.509	- 0,86
Portugal	+ 77	+ 0,26
Reino Unido	+ 1.845	+ 0,33
* Por cuestiones técnicas no ha sido posible dar cifras separadas de los dos países integrantes de la UEBL (Unión Económica Belgo - Luxemburguesa)		
Fuente: COM (87) 323 final, Anexo A, p. 17.		

Cuadro 31: Saldo comercial de los países de la UE (1986)

ESTADO MIEMBRO	EXPORTACIONES (millones ECUs)	IMPORTACIONES (millones ECUs)	EXPORT - IMPORTAC (millones ECUs)
Alemania	190.388	171.851	18.537
Bélgica - Luxemburgo	58.460	62.825	- 4.365
Dinamarca	18.278	18.051	- 227
España	22.232	32.710	- 10.478
Francia	102.651	118.154	- 15.503
Grecia	5.028	10.306	- 5.278
Irlanda	9.071	10.306	- 1.235
Italia	81.908	90.403	- 8.495
Países Bajos	73.583	69.077	4.506
Portugal	5.114	8.974	- 3.860
Reino Unido	114.503	114.168	335

Fuente: COMISIÓN (1986).

De manera que, un país exportador neto con bajos "tipos de IVA nacionales" podría llegar a ser importador neto de IVA, a efectos de los flujos compensatorios, y viceversa. Veamos esto más claramente con un ejemplo concreto. El volumen de entregas intracomunitarias de un país A asciende a 160 unidades, siendo el tipo del IVA que cobra a sus compradores del 14 por 100. Este mismo país realiza adquisiciones por valor de 100 unidades, siendo el tipo del IVA aplicable a éstas del 20 por 100. En principio, si tenemos en cuenta el volumen total de las transacciones que realiza el país A, podríamos pensar que éste debería ser deudor de la cámara de compensación, pues vende más de lo que compra. Ahora bien, si tenemos en cuenta la diferencia entre los tipos impositivos, llegaremos a la conclusión contraria. Así, el país A ingresa 22,4 u.m. (por el IVA de sus entregas) y pagó 20 (por sus adquisiciones) por lo que es acreedor de la caja de compensación por valor de 2,4 unidades.

Entregas	160	IVA repercutido =	14% 160 =	22,4
Adquisiciones	<u>100</u>	IVA soportado =	20% 100 =	<u>20</u>
Saldo comercial =	+ 60	IVA a ingresar =		2,4
↓		↓		
EXPORTADOR NETO		ACREEDOR DEL SISTEMA DE COMPENSACIÓN		

Vamos a continuación a analizar con detalle este mecanismo de compensación. En un primer momento, nos centraremos en las distintas modalidades de compensación propuestas por las autoridades comunitarias. Analizaremos de cada una de ellas tanto su funcionamiento general, como sus ventajas y sus inconvenientes. Nos referiremos también al sistema de controles e inspecciones que debe acompañar obligatoriamente a cualquiera de las versiones analizadas previstas por las instancias comunitarias, para garantizar el buen funcionamiento de aquellas y evitar que se produzcan situaciones fraudulentas.

3.3.1.1.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN EN LOS DOCUMENTOS EUROPEOS

La idea de la implantación de este sistema no es nueva, pues ya se planteó incluso en la década de los sesenta⁴⁰⁷. Así, en 1964, se insistía ya en que la abolición de las fronteras fiscales sólo podía conseguirse si se daban dos requisitos:

- aproximación suficiente de los tipos impositivos
- instauración de un sistema destinado a asegurar la atribución de los ingresos IVA al país donde tiene lugar el consumo.

La conveniencia de este sistema de compensación fue también destacada por los Ministros de Hacienda de los países miembros durante la elaboración de la Primera Directiva del IVA: "la supresión de las fronteras fiscales debía suponer que los ingresos

⁴⁰⁷ Ver, entre otros: CNOSEN (1983b), CNOSEN y SHOUP (1987, 74 y ss), SCAILTEUR (1974), SIMONS (1981) y también SULLIVAN (1967a).

derivados de los impuestos sobre la cifra de negocios reviertan, en definitiva, al Presupuesto del Estado en el que el bien ha sido consumido o el servicio prestado, de ahí la necesidad de prever un sistema de compensación...".

Pero aunque se reconoce desde muy temprano la necesidad de un mecanismo de compensación, como complemento del principio de gravamen en origen, no es, hasta 1985, con la presentación por parte de la Comisión del Libro Blanco para la realización del Mercado Interior, cuando se contempla de forma precisa y decidida "la necesidad de establecer un sistema de clearing o compensación a fin de asegurar que el IVA percibido en el Estado de exportación y deducido en el Estado miembro de importación, sea reembolsado a este último"⁴⁰⁸.

A fin de concretar las propuestas del Libro Blanco, el Consejo ECOFIN, de 20 de Enero de 1986, creó un grupo ad hoc, que, entre otras medidas estudió la posibilidad de establecer un sistema de compensación bilateral entre los Estados miembros⁴⁰⁹. Este mecanismo se basaba en los datos que figuraban en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos (tanto los importadores como los exportadores), los cuales debían consignar por separado las cuotas soportadas en cada uno de los distintos Estados miembros. Teniendo en cuenta esta información, las Administraciones fiscales de los diferentes países debían acumular las cuotas soportadas en cada uno de los Estados, para luego, anualmente, materializar la compensación financiera correspondiente con cada uno de los otros Estados miembros. Independientemente de la situación al final de cada año, los países exportadores netos debían efectuar pagos a cuenta mensuales, con el fin de evitar perturbaciones en los flujos de ingresos de los países importadores netos.

Partiendo del esquema general definido en el grupo ad hoc, y tras examinar su contenido, la Comisión presentó, dentro del conjunto de medidas del Plan Cockfield, un

⁴⁰⁸ COM (85) 310 final, p. 42.

Hay que destacar, sin embargo, el gran optimismo y el poco realismo del Libro Blanco europeo en lo que respecta al mecanismo de compensación. Así, aunque el Documento europeo ponía de manifiesto la necesidad de su implantación, nada se decía sobre el método concreto que debía utilizarse para llevar a cabo las compensaciones y se consideraba que la gestión de este sistema con el apoyo de técnicas informáticas, no debería plantear mayores problemas, siempre que se fundara en la confianza mutua de las Administraciones de los Estados miembros encargados de la percepción del IVA; COM (85) 310 final, párrafo 212.

⁴⁰⁹ La Comisión del Origen alemana se mostró claramente a favor de la aplicación de un sistema de compensación como el que se debatió en el grupo ad hoc del Consejo (lo que hemos denominado sistema microeconómico bilateral). Asimismo esta Comisión proponía la inclusión en el mecanismo de

Documento de Trabajo relativo a la "Implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias"⁴¹⁰.

En este Documento la Comisión, a diferencia del sistema analizado por el grupo ad hoc, se decantaba por la aplicación de un sistema de compensación "multilateral", consistente en que cada Estado debía calcular e informar, periódicamente, a una Caja Central de Compensación sobre la diferencia entre el IVA soportado y el IVA repercutido en relación al comercio intracomunitario (globalmente para todos los Estados miembros). Dependiendo de que ésta fuese positiva o negativa, el Estado debía ingresar o solicitar la devolución del importe correspondiente, respectivamente. De manera que, los países exportadores ingresarían fondos en la citada cuenta, mientras que los importadores los recibirían, encargándose cada país por sí mismo de calcular su posición deudora o acreedora dentro del sistema.

A la vista de los numerosos inconvenientes que mostraron los Estados miembros para la aprobación de este mecanismo de compensación, la Comisión Europea optó por presentar en 1989 una nueva propuesta de sistema de compensación macroeconómico. De acuerdo con este método, las compensaciones de los créditos y débitos entre los Estados miembros se harían en base a las estadísticas de los intercambios comerciales, en lugar de hacerlo en base a las declaraciones IVA de los sujetos pasivos. El último Documento presentado por la Comisión Europea en Julio de 1996, se decanta nuevamente por realizar la reasignación de los ingresos fiscales entre los Estados miembros en función de alguna variable de tipo macroeconómico.

Podemos decir, que las autoridades comunitarias se han centrado fundamentalmente en el estudio de dos métodos de compensación financiera para atribuir los ingresos derivados del IVA al país de consumo: uno consistente en repartir los ingresos fiscales sobre la base de datos y cálculos macroeconómicos; otro basado, sin embargo, en los datos suministrados por los propios sujetos pasivos.

Por último, y antes de entrar a analizar las distintas modalidades posibles de sistemas de compensación financiera, nos gustaría insistir, una vez más, en la importancia

compensación de ciertos servicios prestados a particulares. Ver BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1994, 119).

que éste tiene de cara a la implantación del futuro Régimen Definitivo del IVA. Y sin embargo, aunque su relevancia es grande en la teoría, la realidad nos demuestra todo lo contrario, ya que los trabajos comunitarios en este ámbito son escasos⁴¹¹. Pero además, y lo que es más importante, desde el año 1996, en el que la Comisión presentó su última propuesta en este campo⁴¹², las autoridades comunitarias no han avanzado nada en el diseño de un sistema de relocalización de los ingresos que pueda ser unánimemente aceptado por todos los Estados miembros⁴¹³. Es cierto que la tarea no es sencilla, pero también lo es, que sin un necesario sistema de compensación que complemente al principio de gravamen en origen de las mercancías, no se podrá producir la sustitución del Régimen Transitorio del IVA, actualmente en vigor, por el Régimen Definitivo, tal y como tienen previsto las autoridades comunitarias. Es necesario, por lo tanto, que éstas trabajen en profundidad las distintas alternativas propuestas para el mecanismo de compensación, que desarrollen de forma detallada cómo deberá funcionar dicho sistema, y que realicen un esfuerzo especial con el fin de aproximar las posturas de los distintos Estados miembros para que se pueda llegar al final a un consenso, que hasta el momento no se ha logrado, y que será difícil de alcanzar por la importancia y la repercusión presupuestaria del tema que estamos analizando. De ello dependerá, en gran medida, la fecha de adopción del Régimen Definitivo de tributación por IVA de las transacciones intracomunitarias.

Sí nos gustaría, sin embargo, llamar la atención en estos momentos sobre un aspecto relacionado con el sistema de redistribución de ingresos. Desde 1989, momento en que la Comisión presentó su última propuesta sobre el mecanismo de compensación, muy poco se ha avanzado en este ámbito. Aunque en el Documento de 1996 se insiste en la necesidad de introducir un sistema de tipo macroeconómico, no se detalla nada sobre cómo debe funcionar éste, ni sobre qué variable debe utilizarse para calcular la recaudación

⁴¹⁰ COM (87) 323 final.

⁴¹¹ No olvidemos tampoco que el proyecto más firme y detallado presentado por la Comisión en relación con el mecanismo de compensación [COM (87) 323 final] tiene forma de Documento de Trabajo y no de Proyecto de Directiva. Tal y como recoge el Informe Boiteaux, la Comisión ha considerado este Documento como "Ebauché de Proposition" (boceto de propuesta).

⁴¹² No debemos olvidar que en el Documento de 1996, aunque insiste en la necesidad de introducir un sistema de compensación de tipo macroeconómico, no se detalla nada sobre cómo debe funcionar éste, ni sobre qué variable debe utilizarse para calcular la recaudación por IVA que debe corresponder a cada Estado.

por IVA que debe corresponder a cada Estado. No olvidemos que éste es un aspecto de fundamental importancia para la entrada en vigor del Régimen Definitivo del IVA, que además suscita numerosas polémicas entre los Estados de la UE, y que, en nuestra opinión, puede hacer que su implantación se demore en el tiempo.

3.3.2.- Tipos de mecanismos de compensación

3.3.2.1.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN MICROECONÓMICO BILATERAL⁴¹⁴

3.3.2.1.A.- Funcionamiento de este sistema de compensación

El sistema consistía fundamentalmente en los siguiente⁴¹⁵: cualquier sujeto pasivo que adquiriese bienes en otro Estado miembro pagaría el impuesto en dicho Estado (de acuerdo con sus tipos impositivos), teniendo además el derecho a solicitar después, en su propio Estado, la devolución de la cuota soportada en el otro Estado comunitario. El sujeto pasivo debería además presentar en su país, periódicamente (mensual o trimestralmente) una declaración en la que se hiciese constar el valor total de las adquisiciones de bienes efectuadas en cada uno de los restantes países comunitarios, así como las cuotas impositivas del IVA abonadas en cada uno de ellos. Esta información debía hacerse constar en un formulario incluido a tal efecto en la declaración del IVA, o en un documento independiente que se adjuntaría a dicha declaración.

Por su parte, cada Administración nacional debía acumular las cuantías de las cuotas soportadas por sus sujetos pasivos en cada uno de los restantes Estados, para así, en un momento determinado (normalmente una vez al año) proceder a la compensación de los créditos con cada Estado. Por su parte, el país deudor podría controlar las peticiones de

⁴¹³ Recordemos también como el "Informe sobre la ejecución del Programa de Trabajo de la Comisión en 1995" pone de manifiesto en su página 15 como la Comisión decidió aplazar en el tiempo la realización de trabajos concretos sobre el sistema definitivo del IVA; COM (95) 513 final, p. 15.

⁴¹⁴ También conocido como método fiscal, al basarse en las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos del Impuesto.

⁴¹⁵ En relación con el sistema de compensación microeconómico basado en flujos bilaterales entre Estados miembros ver: CALLE (1990, 246 y ss), TIELEMANS (1987, 209 y 210), y también INTERTAX 1988/1 pp. 19 y 20.

devolución presentadas por los Estados importadores de bienes procedentes de su territorio, basándose en los datos incluidos en las declaraciones de sus exportadores. Ahora bien, para evitar los problemas presupuestarios que podían surgir a determinados Estados (dado el período de tiempo que mediaba entre la realización de las operaciones y el momento de la compensación), los países netamente exportadores debían efectuar, mensualmente, pagos a cuenta⁴¹⁶. Por otro lado, las transferencias entre los Estados miembros se expresarían en ECUs, en base a una fórmula de conversión previamente acordada, a fin de reducir al mínimo posible el problema de las fluctuaciones en los tipos de cambio de las monedas. El funcionamiento de este sistema de compensación estaría supervisado por la Comisión Europea.

Era preciso, no obstante, reforzar el sistema de inspecciones y controles existentes, con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del sistema de compensación y evitar posibles manipulaciones fraudulentas⁴¹⁷. Con este objetivo, la Comisión propuso la implantación de un sistema de listados, que ya era utilizado en algunos Estados miembros para obtener un perfil individual de las actividades de sus empresas. De esta manera se obligaría a los sujetos pasivos a elaborar una relación de sus exportaciones e importaciones, relación que luego se intercambiarían las distintas Administraciones, y se utilizarían para comparar las cuotas impositivas repercutidas en un Estado miembro en concepto de ventas a la exportación y las cuotas impositivas soportadas deducidas en otro Estado miembro, sin necesidad de comprobar cada factura.

Pese a las ventajas que desde el punto de vista del control planteaba este sistema de listados, la Comisión lo rechaza fundamentalmente por dos motivos:

- por un lado, por el enorme esfuerzo administrativo que exigía tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones tributarias de los Estados miembros, dado el gran número de transacciones que sería necesario registrar.

⁴¹⁶ Nada se especifica sobre la cuantía, ni sobre la forma de cálculo de estos pagos a cuenta.

⁴¹⁷ Tal y como señala Gabriel CASADO OLLERO, dos podían ser las manipulaciones fraudulentas:

- por un lado, que el sujeto pasivo exportador facturase el IVA a su adquirente sin ingresar su importe a su administración nacional. En este caso el país importador reclamaría al exportador la devolución de un IVA que éste último no ha percibido

- por otro lado, que el sujeto pasivo importador se beneficiara de derechos a la deducción por medio de facturas ficticias. En este caso, y al igual que ocurrió en el supuesto anterior, el Estado importador reclamaría igualmente al exportador la devolución de un IVA que éste último no ha percibido.

CASADO (1986, 199 y 200).

- Por otro lado, porque sería muy difícil con este sistema conseguir un nivel razonable de concordancia entre los diferentes listados.

Así pues, teniendo en cuenta la imprecisión de los resultados y el gran esfuerzo de carácter administrativo que deberían realizar tanto las empresas como las propias Administraciones, la Comisión llegó a la conclusión de que el sistema de listados no constituía una fórmula de control apropiada para los flujos que se moverían en el sistema de compensación.

3.3.2.1.B.- Ventajas

La principal ventaja de este sistema de compensación es, sin lugar a dudas, su gran *exactitud*. Dicho mecanismo produce, en teoría, los mismos efectos que si la compensación se efectuase individualmente para cada operación realizada.

Además, gracias al sistema de listados, resultaría sencillo, para el órgano competente, dirimir cualquier conflicto que surgiese entre Estados, bien por discrepancias en cuanto a los flujos compensatorios que alguno de ellos debe entregar (recibir), bien porque se produjese algún incumplimiento por parte de alguno de los partícipes en el sistema.

3.3.2.1.C.- Inconvenientes

El inconveniente más importante de que adolece un mecanismo de compensación de este tipo es que obliga a los sujetos pasivos a distinguir el importe de las cuotas del IVA soportadas en cada uno de los restantes Estados miembros con los que realiza algún tipo de intercambio⁴¹⁸. Por su parte, las Administraciones tributarias nacionales están obligadas también, a recopilar toda la información recogida en las declaraciones de sus importadores

⁴¹⁸ En el caso de que en el sistema del IVA no existiese más que un tipo impositivo, los sujetos pasivos podían estar obligados a rellenar hasta un máximo de 28 casillas del formulario especial. Esto se complicaría aún más si, como ocurre en la realidad, los tipos del IVA distintos aplicables en cada Estado son en algunos casos hasta de cinco.

y de sus exportadores, y a hacer los cálculos correspondientes para determinar su posición (deudora o acreedora) frente a cada uno de los Estados restantes.

La implantación de un sistema de compensación de estas características daría lugar también, como reconocía la propia Comisión, a situaciones de *fraude y evasión fiscal*.

Por otro lado, tal y como pusieron de manifiesto las Delegaciones de los países comunitarios⁴¹⁹, este sistema de compensación suponía para ellos unos *costes económicos y financieros* importantes derivados de:

- alteraciones en el tipo de cambio de las monedas entre el momento de la importación y el momento de la compensación
- retrasos en el pago de las compensaciones
- incidencia de los flujos de compensación sobre la Balanza de Pagos de los Estados miembros

Estos problemas, sin embargo, y como se verá más adelante, son comunes a todos los sistemas de compensación planteados. No son, por lo tanto, específicos de este tipo de mecanismo de compensación.

Otros de los problemas importantes que plantearía la aplicación de un sistema de compensación como el que estamos estudiando, son los que se derivan de su propia *gestión*; el elevado número de flujos que tienen lugar entre los Estados miembros, así como los sistemas previstos para garantizar su control, son algunas de las situaciones que pueden complicar su gestión. No olvidemos también que nada se explicita sobre la forma y el organismo adecuado para resolver las posibles controversias que surjan entre dos Estados a la hora de llevar a cabo las compensaciones.

El último inconveniente destacable de este sistema de compensación es que, en el mismo, solamente participan las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del Impuesto, por lo que las efectuadas por consumidores finales, sujetos pasivos exentos o por quienes no tengan la condición de sujetos pasivos del IVA, quedan al margen de dicho sistema de compensación.

Todos estos inconvenientes llevaron a la Comisión Europea a, partiendo del sistema que hemos estudiado, preparar un mecanismo de compensación que resultase más adecuado y efectivo. Ello dio lugar al sistema incluido en las Propuestas del Plan Cockfield de 1987 y que estudiaremos seguidamente. No debemos, sin embargo, restar importancia al sistema que hemos analizado, pues éste fue el primer método de compensación que propuso la Comisión para solucionar los problemas fiscales y presupuestarios derivados de la aplicación del principio de origen puro, y sirvió de base además, para las posteriores propuestas que las autoridades comunitarias han realizado en este ámbito.

3.3.2.2.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN PROPUESTO POR LA COMISIÓN EN 1987⁴²⁰

Aun cuando el sistema de compensación debatido en el grupo ad hoc podía considerarse como un buen punto de referencia, era necesario introducir algunas modificaciones en él con el fin de disminuir las obligaciones impuestas tanto a las empresas como a las Administraciones⁴²¹. Ahora bien, esto debía hacerse introduciendo unos sistemas de control e inspección adecuados, que garantizaran en todo momento su correcto funcionamiento, y que evitasen posibles situaciones fraudulentas. Era necesario, por lo tanto, centrar la atención en dos aspectos. Por un lado, en el funcionamiento del mecanismo de compensación en sí mismo. Por otro, en el establecimiento de un sistema de inspecciones y controles que garantizase que los flujos de compensación que se produjesen entre Estados eran los adecuados. Como veremos posteriormente, la propuesta de la Comisión, de Agosto de 1987, avanza en ambos sentidos.

⁴¹⁹ Ver ZARAGOZA (1987).

⁴²⁰ COM (87) 323 final. La denominación concreta de este sistema de compensación no es única. Así, algunos autores se refieren a él como "mecanismo de compensación de tipo microeconómico no basado en intercambios bilaterales", véase PARLAMENTO EUROPEO (1988b, 6).

Nosotros nos referiremos a él como el sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987, para diferenciarlo claramente del propuesto en 1996.

⁴²¹ Recordemos que en el sistema de compensación debatido en el Grupo ad hoc, los sujetos pasivos debían diferenciar en sus declaraciones el IVA soportado y el IVA repercutido, en las operaciones intracomunitarias realizadas, para cada uno de los Estados miembros. Por su parte, la Administración tributaria debía acumular los datos correspondientes a cada país comunitario y proceder después a efectuar la compensación con cada uno de ellos.

Podemos resumir los criterios o parámetros que fundamentan la propuesta de la Comisión⁴²² en los siguientes:

- creación de un sistema fiable y sólido que permita, en ausencia de fronteras fiscales, asignar el IVA recaudado en las ventas intracomunitarias al Estado miembro al que efectivamente le corresponda.

- El sistema propuesto debe suponer además, una carga adicional mínima para las empresas. Ésta lógicamente deberá ser inferior a las ventajas derivadas de la eliminación de los controles fronterizos.

- El funcionamiento del mecanismo de compensación debe insertarse, en la medida de lo posible, en la estructura de gestión administrativa del IVA existente en los Estados miembros, ocasionando la mínima distorsión posible. En este sentido, también deberá minimizarse la carga adicional para las Administraciones fiscales de los diferentes países.

- El sistema de compensación adoptado deberá permitir, en cualquier caso, la implantación de unos procedimientos de inspección y comprobación fiables.

- Cualquier sistema de compensación que se proponga deberá autofinanciarse, lo que en opinión del Comité Económico y Social⁴²³ quiere decir que a largo plazo, y teniendo en cuenta las imperfecciones del sistema, la cuantía de los créditos desembolsados no deberá sobrepasar la de los ingresos del sistema⁴²⁴.

Partiendo de estos criterios, la Comisión elaboró en 1987 la propuesta de mecanismo de compensación que, a su juicio, debería acompañar a la adopción de un principio de gravamen en origen para las transacciones intracomunitarias. A continuación, se exponen las líneas generales de funcionamiento de este sistema, para proceder posteriormente al estudio de sus ventajas e inconvenientes.

⁴²² COM (87) 323 final, pp. 4 y 5.

⁴²³ *El logro del Mercado Interior comunitario* (varios informes del CES); CES (1988b, 32).

⁴²⁴ En este sentido habría que plantearse quién y cómo se financiarán a corto y medio plazo los desfases que se produzcan en el sistema de compensación.

3.3.2.2.A.- El nuevo mecanismo de compensación propuesto por la Comisión⁴²⁵

En su Documento de 1987, la Comisión partía de la base de que no era necesario que el sistema de compensación funcionase a partir de flujos bilaterales entre los Estados miembros, sino que aquel podía funcionar mediante un sistema de cargos y abonos a una Cuenta Central, de manera que los países netamente exportadores ingresasen fondos en dicha cuenta y los países netamente importadores los retirasen de la misma.

Los Estados serían en este caso los encargados de calcular su posición (deudora o acreedora) frente a la referida Cuenta Central. Así, mediante este sistema, cada Estado miembro declararía cuánto debía ingresar o retirar de la misma, con independencia de la situación en la que se encontrasen los demás Estados miembros. Esta es una de las diferencias entre el sistema propuesto por la Comisión en 1987 y el sistema debatido en el Grupo ad hoc del Consejo en 1986. Como vimos, con aquel sistema el saldo final se calculaba exclusivamente a partir de las solicitudes de devolución (de las cuotas impositivas soportadas) que presentaban los Estados miembros importadores, que eran los que determinaban lo que tenían que recibir de los otros Estados.

En el nuevo sistema, cada Estado se obliga a proporcionar a la Comisión una declaración mensual⁴²⁶ con las cifras globales del IVA soportado y repercutido relativas al

⁴²⁵ En relación con éste véase: CORONA y VALERA (1989), HERRERA MOLINA (1988), INTERTAX (1988, 95-106) y también ZANDEN y TERRA (1989, 164-166).

Debemos, sin embargo, llamar la atención sobre un aspecto. La Comisión dio a conocer su propuesta a través de un Documento de Trabajo, y no como una Propuesta de Directiva, como viene siendo habitual. La primera consideración que realiza el Dictamen del Comité Económico y Social sobre este proyecto de sistema de compensación de la Comisión es, precisamente en relación con la forma jurídica que éste adoptaba; CES (1988b). También lo resalta: PHINOKALITIS (1990, 111).

El CES justifica, no obstante, la decisión de la Comisión, en los siguientes términos: "Dado que la eliminación de las fronteras fiscales y la exacción del IVA en el interior de la Comunidad como si fuese un único país están previstas para 1992, la definición de un mecanismo de compensación podría parecer una tarea no urgente.

No obstante, conviene señalar que es necesario precisar desde ahora (1988) el sistema de compensación, bien porque es parte relevante del proyecto general o bien porque es necesario dar garantías precisas a los Estados miembros de que el nuevo sistema no comprometerá los ingresos fiscales del IVA..." CES (1988b, 25).

Por su parte, el Parlamento Europeo, en la persona del Ponente de GUCHT, en su análisis del Documento de Trabajo de la Comisión, afirma que no resulta reprochable el que la Comisión haya utilizado esta forma jurídica ya que "el arduo trabajo de confección detallada del mecanismo podría ser una pérdida de tiempo si antes no se ha logrado un acuerdo de principio sobre su propia existencia y un objetivo al que debe ceñirse para responder a las necesidades de su creación", PARLAMENTO EUROPEO (1988b, 8).

comercio intracomunitario del período en cuestión⁴²⁷. Dichas cifras serán el resultado de sumar el total del IVA repercutido por los sujetos pasivos en las ventas a otros Estados miembros y el total del IVA soportado en las compras efectuadas en otros Estados miembros, y cuya devolución se solicita. No es necesario, al no funcionar el mecanismo de forma bilateral, como el anterior, que se desglosen dichas cantidades por países. La declaración mensual deberá ir acompañada de una solicitud de devolución o de pago, según que el Estado en cuestión sea acreedor neto o deudor neto en la cuenta de compensación, en el mes en cuestión.

Hay que tener en cuenta, que las declaraciones mensuales de los Estados miembros y los cargos o abonos que se efectúen en la cuenta de compensación no deben considerarse nunca como saldos finales de las cuentas IVA. En ocasiones, países cuya posición anual será netamente acreedora, por tratarse de importadores netos, es posible que en un período o mes determinado puedan efectuar un ingreso en la Cuenta Central de Compensación. En este caso, la operativa del sistema actuaría como si se tratase de un pago a cuenta. De la misma forma, se contempla la posibilidad de que en algunas ocasiones las devoluciones, más que dar lugar a una deuda líquida y exigible, generen una deuda a cuenta.

Otra característica importante del sistema propuesto es que en la cuenta de compensación se registrará el total del IVA recaudado sobre las ventas intracomunitarias, pero sólo se registrarán las solicitudes de devolución del IVA soportado presentadas por los sujetos pasivos del Impuesto en cada Estado miembro. Por lo tanto, la cuenta de compensación registrará un excedente aproximadamente igual al IVA recaudado por las ventas intracomunitarias a sujetos exentos del IVA y a particulares⁴²⁸. Asimismo, está previsto que dicho superávit se redistribuya periódicamente entre **todos** los Estados

⁴²⁶ La Comisión considera que el período mensual resulta lo suficientemente corto como para reducir al mínimo los problemas presupuestarios que pudiera acarrear a los Estados el funcionamiento de un sistema como el que estamos analizando. De este modo no será necesario realizar pagos a cuenta, como se había previsto en el sistema anterior. COM (87) 323 final, p. 8.

⁴²⁷ Hay que tener en cuenta, sin embargo, que la periodicidad de la declaración del IVA en muchos Estados miembros, no es mensual sino trimestral, como ocurre en España. Por lo que, o bien se establece con carácter general la presentación mensual de la declaración-liquidación, o bien los flujos compensatorios tendrían que calcularse, como mínimo, para períodos trimestrales.

⁴²⁸ El carácter excedentario de la cuenta se produce debido a que este tipo de sujetos no tienen derecho a deducirse las cantidades pagadas por el Impuesto.

miembros mediante un procedimiento equitativo que se establecerá en un momento posterior⁴²⁹.

Un sistema de compensación así provocará una alteración mínima en los modelos de declaración del IVA que los sujetos pasivos presentan en los Estados miembros. No será necesario, que éstos hagan constar las cuotas impositivas soportadas por las compras efectuadas en cada uno de los restantes Estados miembros. Bastará con cumplimentar dos rúbricas suplementarias⁴³⁰, en el modelo de declaración normal, en los que se indiquen los totales del IVA soportado y repercutido en los intercambios intracomunitarios efectuados en el período (es decir, el IVA repercutido en sus entregas intracomunitarias y el IVA soportado en sus adquisiciones intracomunitarias).

Al articular el funcionamiento del sistema de compensación entorno a la existencia de una Caja Central única, se hacía indispensable designar a alguien para que se responsabilizase de la gestión de la cuenta de compensación, así como de la supervisión y coordinación, en la medida en que sea necesario, de los sistemas de inspección y comprobación⁴³¹. En este sentido se propone que sean los propios servicios de la Comisión los que asuman esta responsabilidad.

La unidad utilizada en la cuenta de compensación será el ECU. Así, cada Administración nacional deberá totalizar y convertir en ECUs la información suministrada en las declaraciones de los sujetos pasivos, antes de presentar el estado mensual a los servicios de la Comisión. El método de conversión de las monedas nacionales en ECUs será, tal y como señala el Documento de Trabajo, normalizado y concretado por la Comisión posteriormente en un Reglamento.

Finalmente, este sistema llevaría anejo un mecanismo para facilitar las comprobaciones e inspecciones en el seno del mismo. Esto supondría, a su vez, la

⁴²⁹ Nada se ha precisado hasta la fecha sobre cómo debe repartirse ese excedente que registrará la Cuenta Central de compensación.

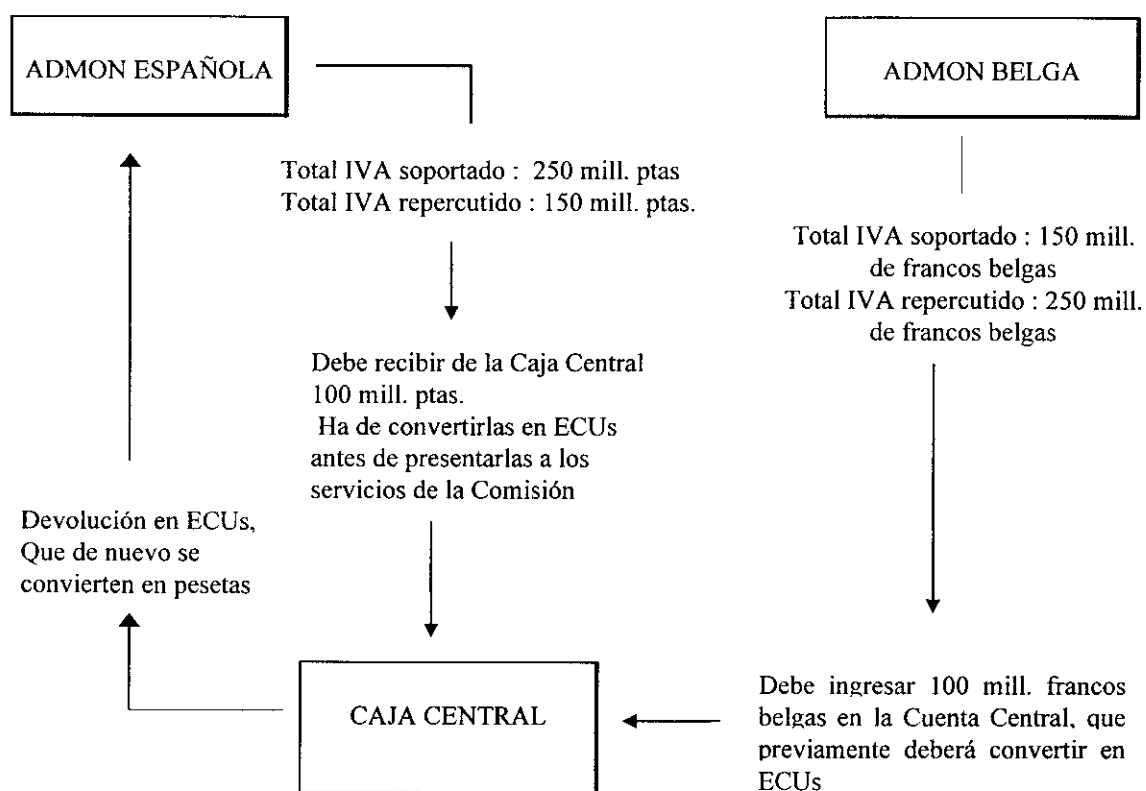
⁴³⁰ Aunque la Comisión preveía que debían añadirse dos apartados adicionales en las declaraciones periódicas del IVA, para recoger el importe total del IVA soportado y del IVA repercutido en los intercambios intracomunitarios, esto no será ya necesario, pues desde el 1 de Enero de 1993, momento en el que se produjo la supresión de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, estos datos figuran ya en las declaraciones que presentan los sujetos pasivos del Impuesto. Por lo que un sistema de compensación como el que estamos analizando no supondría ninguna carga administrativa adicional para los operadores que efectúan operaciones intracomunitarias.

⁴³¹ Servaas van THIEL se cuestiona si la Comisión es la institución adecuada para gestionar el sistema y para actuar como árbitro en caso de conflicto. Ver THIEL (1988a, 84).

necesidad de mejorar los sistemas de información y comunicación entre las Administraciones nacionales, así como, una normalización de las medidas de control e información que se impongan a las empresas de los Estados miembros.

En el cuadro siguiente podemos ver gráficamente el funcionamiento de este sistema de compensación.

Cuadro 32: Ejemplo práctico del funcionamiento del sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987



Por lo tanto, y a modo de resumen, podemos decir que la Comisión, buscando un sistema fiable, que suponga también una mínima carga adicional para las empresas y para las Administraciones, y que sea capaz de autofinanciarse, propone un sistema de compensación que funcione mediante cargos y abonos a una Cuenta Central, gestionada por la Comisión. Cada Estado miembro sería el encargado de calcular su posición dentro del sistema y debería suministrar, mensualmente, a los servicios de la Comisión, una declaración en la que figurase el total del IVA soportado y del IVA repercutido en las

operaciones intracomunitarias, en ese período. Dependiendo de que la diferencia entre ambas cantidades sea positiva o negativa, el Estado miembro solicitaría su devolución o realizaría el ingreso correspondiente en la Cuenta Central, que tendrá siempre un superávit como consecuencia del IVA devengado en las ventas realizadas por sujetos pasivos exentos y por particulares (que no tienen derecho a deducirse el IVA soportado). La unidad utilizada en la cuenta de compensación será el ECU.

Expuestas ya las líneas generales de funcionamiento del mecanismo de compensación propuesto por la Comisión, procederemos ahora, como hicimos en el caso anterior, a estudiar las ventajas y los inconvenientes que plantea su aplicación práctica.

3.3.2.2.B.- Ventajas del sistema de compensación propuesto por la Comisión en 1987

La primera ventaja que tiene este sistema es la de *responsabilizar a cada Estado miembro de la determinación de su propia posición* frente a la cuenta de compensación. La posición de un Estado en la misma es además, independiente de cuál sea la situación del resto de los Estados miembros en ella.

En segundo lugar, desde el punto de vista administrativo, *supone una carga administrativa adicional mínima* para las empresas. A diferencia del mecanismo de compensación anterior, que preveía que cada una de las empresas llevase un complicado sistema de listados, en el que se debían reflejar de forma diferenciada las transacciones que realizaban con cada uno de los Estados, el nuevo sistema propuesto es perfectamente compatible con el modelo de declaración del IVA que presentan los sujetos pasivos desde la entrada en vigor del Mercado Interior Único.

Otro aspecto positivo del mecanismo que estamos analizando es que, a diferencia del sistema anterior, *evita la necesidad de realizar pagos a cuenta* para compensar a los países netamente acreedores por las pérdidas de ingresos que pueden sufrir por el período de tiempo que medie entre dos compensaciones. En el sistema que se propone, cada uno de los Estados miembros, mensualmente, ingresará o retirará fondos de la cuenta central según los ingresos por IVA que haya tenido efectivamente en ese período.

En cuarto lugar, y muy relacionado con la anterior, hay que destacar que con el nuevo sistema propuesto *no es necesario realizar ajustes anuales* de los saldos de cada Estado miembro. Ello, no obstante, no impide que se realicen inspecciones o comprobaciones periódicamente que aseguren el buen funcionamiento del sistema propuesto.

En quinto lugar, este sistema *se autofinanciará*, de modo que los pagos que se realicen cada mes desde la Cuenta de Compensación, se basarán en las cantidades efectivamente recibidas o acumuladas por el cobro a los países deudores del fondo.

Por último, señalar que este sistema de compensación, al tener en cuenta las cuotas IVA repercutidas a personas u organismos exentos, tendrá siempre un *saldo positivo en la Caja Central*, que habrá de redistribuirse entre los Estados miembros, atendiendo a algún criterio todavía sin especificar.

Éstas son, por tanto, las principales ventajas que ofrece un sistema como el propuesto por la Comisión. No obstante, algunos autores le otorgan otras ventajas, si bien nosotros no las consideramos como tales, al ser, en nuestra opinión, comunes a todos los mecanismos de compensación, cualquiera que sea la forma concreta en que se instrumente su funcionamiento. Así, por ejemplo se señala que la principal ventaja o virtud de este sistema es la de posibilitar la aplicación del principio de origen, y por lo tanto hacer posible la supresión de las fronteras fiscales en relación con el comercio intracomunitario⁴³². Si bien es cierto que la adopción de un sistema de compensación como el propuesto, posibilita la implantación del principio de gravamen en origen, no consideramos que esta ventaja resulte exclusiva de este sistema, sino que la misma puede atribuirse a cualquier mecanismo de compensación que permita el reembolso de los ingresos a los Estados en los que tiene lugar el consumo de los bienes. Así, por ejemplo, el método estudiado anteriormente, también permitía lograr este objetivo. Estas ventajas no son, por lo tanto, en nuestra opinión, virtudes que puedan atribuírsele al nuevo sistema de compensación propuesto, por no ser específicas de su funcionamiento, sino que las poseen también cualquier otro mecanismo distinto del que estamos analizando.

3.3.2.2.C.- Inconvenientes⁴³³

a) Excedente del sistema de compensación fruto de las compras intracomunitarias realizadas por sujetos exentos o por personas no sujetas al pago del Impuesto, y de las ventas a distancia.

Uno de los principales inconvenientes que se derivarían de la aplicación del sistema de compensación propuesto por la Comisión Europea en 1987, es el relacionado con las adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos pasivos exentos del Impuesto o por personas no sujetas al mismo. Sobre su importancia como factor distorsionante del funcionamiento de este sistema, existe un acuerdo unánime en todos los informes y estudios que se han dedicado a analizarlo⁴³⁴.

Como ya hemos señalado anteriormente, la aplicación del principio de gravamen en origen supondrá que los sujetos referidos deberán satisfacer el IVA en el Estado en el que se produzca la venta de los productos o donde se preste el servicio en cuestión. Sin embargo, estos sujetos no tienen derecho a deducirse en su Estado de residencia este IVA soportado. Por otro lado, ya hemos comentado también, que las operaciones realizadas por sujetos pasivos exentos y por particulares entran dentro del mecanismo de compensación. Es decir, los sujetos pasivos del lugar de origen de los bienes ingresarán en su Administración (que a su vez lo ingresará en la Cuenta Central) el IVA correspondiente a estas operaciones, y sin embargo, la Administración del país en el que tiene lugar el consumo de las mercancías, no pedirá su reintegro a la cuenta de compensación, al no haber sido solicitada su devolución. Esta Caja Central tendrá, por lo tanto, un superávit.

Como ya pusimos de manifiesto en su momento, uno de los motivos que justifican la implantación de un sistema de compensación es el de respetar la naturaleza del IVA, que es un impuesto sobre el consumo. Esto supone que el IVA debe corresponder al Estado en el que tiene lugar el consumo de los bienes. Pues bien, aquí es donde se centra el

⁴³² Ver VEGA (1991a, 293).

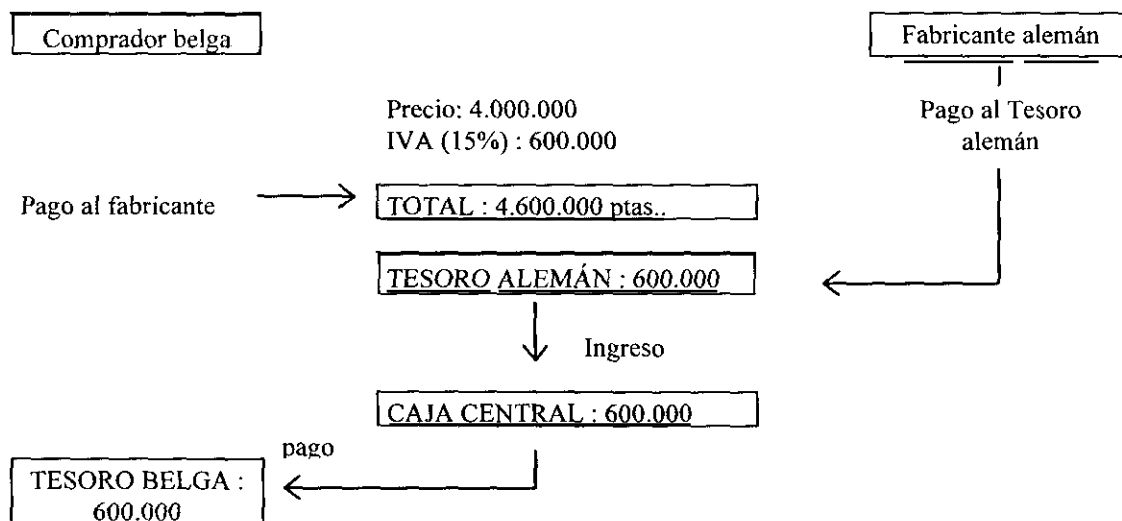
⁴³³ Este asunto es tratado, entre otros por los siguientes autores: BERLIN (1989), BIEBER et al (1988), F.I.D.E. (1990), LEE, PEARSON y SMITH (1988), MATA (1995), VEGA (1991b) y ZARAGOZA (1987).

Nos remitimos también, a las referencias bibliográficas que citemos posteriormente, cuando analicemos cada uno de los inconvenientes de forma más detallada.

⁴³⁴ Así podemos citar: BERLIN (1989), LAURÉ (1987), VEGA (1991b) y ZARAGOZA (1987).

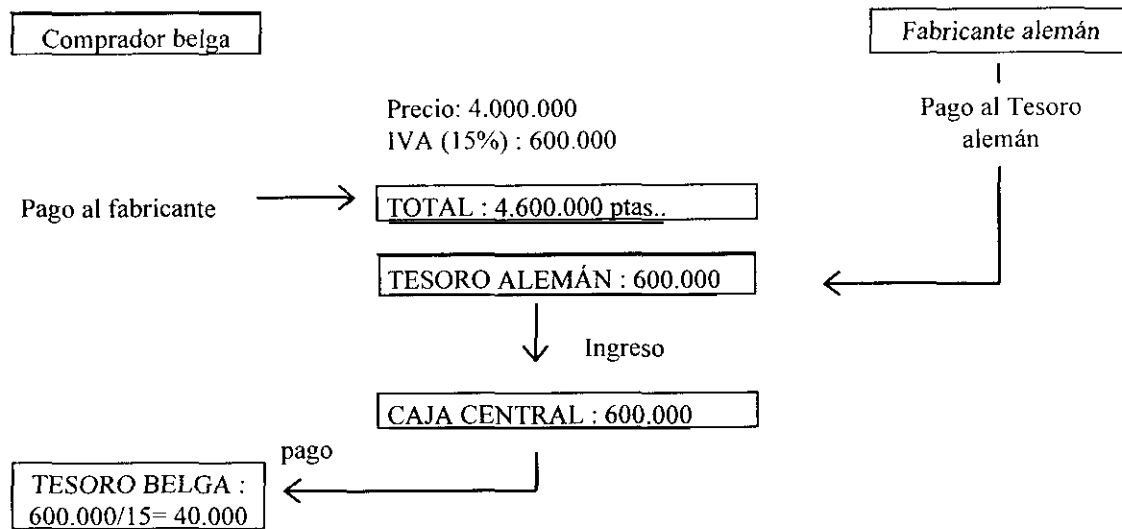
inconveniente de este sistema de compensación, ya que no se garantiza que, una vez que se haya distribuido ese excedente, se asigne exactamente a cada país lo que realmente le corresponde, según el consumo de bienes que haya tenido lugar en su interior. Todo dependerá, en última instancia, del criterio que se emplee para su reparto. Insistimos, no obstante, en que el propio Documento de Trabajo de la Comisión, se señala que este superávit se repartiría entre todos los Estados, según los criterios que se fijasen en su momento⁴³⁵.

Vamos a ver con un ejemplo sencillo cuáles pueden ser estos efectos a lo que venimos aludiendo. Supongamos el caso de un empresario belga que va a realizar una compra de ordenadores en Alemania por un valor de 4.000.000 de pesetas; el tipo impositivo vigente en este país es del 15 por 100.



Supongamos ahora el mismo ejemplo anterior, pero el adquirente, en este caso, en vez de ser un empresario belga, es un particular de este país.

⁴³⁵ COM (87) 323 final, punto 4.4, p.7.



La diferencia entre ambos supuestos es que, mientras que en el primer caso (en el que el comprador es un sujeto pasivo del Impuesto), el Tesoro belga recibe el importe total del Impuesto pagado en origen, en el segundo caso (en el que el comprador es un particular) el Tesoro belga, siendo igualmente Bélgica el país de destino en el que tiene lugar el consumo de los bienes, recibe de la Caja Central, no la cuantía total del IVA pagado en origen (600.000), sino esa cantidad dividida entre 15 (suponiendo que el excedente se reparte a partes iguales entre los 15 Estados miembros).

Somos conscientes, sin embargo, que la Comisión puede establecer un criterio de reparto distinto del que hemos aplicado nosotros en el ejemplo⁴³⁶, si bien es cierto que, a falta de facturas que permitan una distribución exacta del fondo, los países de destino de las mercancías pueden verse claramente perjudicados al no recibir de la Caja Central el importe del IVA que corresponde al consumo de bienes que tiene lugar en su interior⁴³⁷.

⁴³⁶ Hay que insistir, no obstante, en que desde la presentación de este Documento de Trabajo en 1987 nada se ha concretado en relación con el criterio que se emplearía para el reparto de este superávit.

⁴³⁷ Algunos autores han abordado el tema del reparto del excedente que tendrá la Caja Central del sistema de compensación, proponiendo distintas soluciones. Así, por ejemplo, el profesor Servaas van THIEL propone que los servicios de la Comisión se queden con el importe del superávit, para cubrir los gastos de gestión del sistema de compensación. Esta solución plantea, desde nuestro punto de vista, un grave problema, pues ese dinero corresponde a los Estados miembros en los que tiene lugar el consumo de los bienes. Ya hemos comentado que, según cual sea el criterio que se establezca para su distribución, el perjuicio causado a estos Estados será mayor o menor. Ahora bien, si la Comisión opta por no repartirlo el daño ocasionado a estos países será en nuestra opinión mucho mayor. Ver THIEL (1988a, 84).

Algo similar ocurre con otra de las operaciones sujetas a un régimen particular de tributación, las ventas a distancia. Al igual que ocurre con las operaciones anteriores, la Comisión Europea preveía la inclusión de dichas ventas dentro del sistema de compensación⁴³⁸, lo que contribuirá a incrementar un excedente que no se sabe todavía cómo se repartirá.

b) Incremento de los costes

Las autoridades comunitarias han planteado, en todo momento, la aplicación del principio de gravamen en origen como consecuencia inevitable de la tan deseada eliminación de las fronteras fiscales. Este hecho, además de facilitar las condiciones necesarias para la creación de un gran Mercado Interior Europeo (que funcionase como lo hacen los mercados nacionales de los Estados miembros), permitiría, a su vez, una disminución considerable de los costes asociados al comercio intracomunitario⁴³⁹.

Ahora bien, la implantación de un sistema de compensación (que necesariamente debe acompañar al principio de imposición en origen) como el propuesto por la Comisión, puede suponer un incremento sustancial de los costes para los Estados miembros, que disminuya e incluso anule los beneficios derivados de la eliminación de las fronteras fiscales.

Vamos a analizar ahora cuáles son estos costes. Con el fin de que nuestra exposición sea más clara, vamos a agruparlos en dos bloques. Así distinguiremos entre costes financieros y económicos.

Costes financieros

Los costes financieros que pueden derivarse para los Estados miembros de la aplicación del sistema de compensación propuesto por la Comisión, tienen un doble origen. Por un lado, como consecuencia de los retrasos temporales que pueden producirse en las devoluciones del IVA que debería efectuar la Caja Central. Por otro lado, como

Por su parte el profesor Ben J.M. TERRA propone medidas tendentes a disminuir notablemente la cuantía de este excedente, de manera que se reduzcan los problemas derivados de su reparto. Ver TERRA (1988a, 379-380).

⁴³⁸COM (87) 323 final, p. 7.

⁴³⁹ Para una análisis detallado de esta disminución de los costes, remitimos a lo que comentamos en su momento en el epígrafe 2.1.3 de este trabajo.

resultado del adelanto que los países importadores deben realizar de las cantidades que sus nacionales se deducen por el IVA pagado en otros Estados miembros.

Estos costes financieros pueden generar unas pérdidas importantes de ingresos fiscales, principalmente para los Estados netamente importadores, que justifican las reticencias de estos países frente al sistema propuesto⁴⁴⁰.

El primero de los costes financieros se originaría a causa de los retrasos que podrían producirse en los ingresos recibidos de la Caja Central de Compensación por los países comunitarios netamente importadores. Esto es perfectamente lógico si tenemos en cuenta la gran heterogeneidad que existe en los países en relación con los períodos de declaración del IVA. Según los datos recogidos en el cuadro 31 (procedentes de la OCDE), en 8 de los 12 países, la norma general es la declaración mensual y la excepción las declaraciones bimensuales o trimestrales; mientras que en Dinamarca, España, Irlanda y el Reino Unido ocurre todo lo contrario. Esto en principio, en opinión de la Comisión, no debería plantear muchos problemas, ya que se da la coincidencia de que, mientras en los países acreedores de la Cuenta Central⁴⁴¹ regían sistemas de declaración bimensuales o trimestrales, en los deudores de la misma se utilizaban sistemas de declaraciones mensuales. Como consecuencia de ello, los ingresos de éstos últimos en la cuenta de compensación se producirían antes que las solicitudes de devolución por parte de los países netamente importadores, por lo que en la Caja Central debería existir en todo momento un excedente capaz de hacer frente a estos pagos⁴⁴².

En cualquier caso, y dentro del proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido, sería deseable una mayor homogeneización en los períodos de declaración de los Estados miembros.

⁴⁴⁰ No olvidemos que se trata de los ingresos correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido y que éstos tienen un peso importante en los ingresos fiscales totales de los Estados miembros.

⁴⁴¹ Para hacer esta afirmación nos basamos en los datos sobre los flujos de compensación del Anexo del Documento de la Comisión COM (87) 323 final.

⁴⁴² El problema surgiría, sin embargo, si algún país, y por cualquier motivo, cambia su posición respecto a la cuenta central. Así, si un país tradicionalmente acreedor pasa a ser deudor de la misma, y en su país se presentan declaraciones bimestrales o trimestrales, esto provocará un retraso en los ingresos que se hagan a la cuenta central, lo que afectará a los países acreedores de la misma, que tardarán más tiempo en recibir sus compensaciones, con los efectos negativos que esto puede suponer para dicho Estado.

Cuadro 33 : Periodos de declaración del IVA en los Estados miembros

PAÍS	DECLARACIONES IVA
Alemania	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA el mes siguiente *
Bélgica	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA el mes siguiente Excepciones: cifra negocios inferior a 20 millones fr belgas: trimestral cifra negocios inferior a 3 millones fr belgas: anual
Dinamarca	Declaraciones trimestrales con ingreso del IVA los dos meses siguientes Excepciones: empresas exportadoras. Mensuales
España	Declaraciones trimestrales con ingreso del IVA el mes siguiente Excepciones: empresas exportadoras y grandes empresas: mensuales
Francia	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA el mes siguiente *
Grecia	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA el mes siguiente Excepciones: empresas con contabilidad simplificada: bimensuales o trimestrales
Países Bajos	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA el mes siguiente Excepciones: empresas a ingresar menos de 9.000 florines: trimestrales
Irlanda	Declaraciones bimensuales con ingreso del IVA el mes siguiente *
Italia	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA los dos meses siguientes Excepciones: empresas cifra negocio 480 millones liras italianas: trimestrales
Luxemburgo	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA el mes siguiente Excepciones: cifra negocios inferior a 15 millones: trimestrales cifra negocios inferior a 1,8 millones: anual
Portugal	Declaraciones mensuales con ingreso del IVA dos meses después
Reino Unido	Declaraciones trimestrales con ingreso del IVA el mes siguiente Excepciones: empresas exportadoras o que apliquen tipo cero a ventas: mensual
<p>* Las otras excepciones aplicables no afectan al sistema de compensación (empresas cuya cifra de negocio es inferior a 35.000 ECUs)</p> <p>NOTA: Alemania, España, Grecia, Italia y Luxemburgo tienen también una declaración resumen anual.</p> <p>Fuente: VEGA (1991a, 312).</p>	

Otra complicación adicional podría plantearse en el caso de que los Estados miembros acreedores de la Cuenta Central retrasasen el ingreso en ésta del montante que les corresponde. Nosotros consideramos, sin embargo, que este último problema podría solventarse fácilmente mediante el establecimiento de un sistema de sanciones, así como del pago de intereses de demora por parte de los países que retrasen su pago a la Cuenta Central. De esta manera se podría compensar a aquellos países que no han podido retirar en su momento los fondos que les corresponden.

Otras medidas propuestas para evitar este perjuicio económico a los países deudores del Sistema de Compensación pasarían por mantener el superávit en la Caja

Central, para poder hacer frente a los pagos a los Estados netamente importadores⁴⁴³, o por establecer una responsabilidad solidaria por parte del Presupuesto Comunitario que permitiese cubrir los descubiertos en la Caja Central, con independencia de que posteriormente la Comunidad ejerciera las acciones pertinentes contra los Estados que no hubieran cumplido con su obligación de ingreso en la cuenta⁴⁴⁴.

El segundo de los costes financieros al que nos hemos referido se derivaría de que el Estado en el que se produciría el consumo final de los bienes habría de asumir la obligación de adelantar la cantidad que el Estado de origen ha cobrado en concepto de IVA (y que, posteriormente, debería ingresar en la Caja Central del mecanismo de compensación), cuando el sujeto pasivo ejerciese su derecho a deducirse el IVA satisfecho en el otro Estado miembro. Como consecuencia de la dinámica de funcionamiento del IVA, el Estado de destino debería permitir la deducción del IVA soportado, cualquiera que fuera el país en el que éste se hubiese pagado, e incluso devolver su importe al sujeto pasivo, si ello fuese necesario, anticipando, por lo tanto, una cantidad que todavía no ha ingresado en sus arcas. El coste financiero vendría producido por el desfase temporal entre el momento de la deducción por parte del sujeto pasivo y el de ingreso de la cantidad pagada en origen, a través del mecanismo de compensación.

A diferencia del caso anterior, creemos que es difícil encontrar una solución que elimine satisfactoriamente este coste financiero. Y más, si tenemos en cuenta la propia dinámica del sistema de compensación, que, como hemos señalado, se basa en los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones por IVA. La presentación de las declaraciones por parte de los sujetos pasivos, debe producirse siempre antes en el tiempo, que la solicitud, por parte de un Estado, de los flujos compensatorios a la Caja Central. En este sentido, consideramos que éste es uno de los costes propios del

⁴⁴³ Nosotros no somos partidarios de utilizar esta medida, pues el importe del superávit corresponde a los Estados en los que tuvo lugar el consumo de los bienes que dieron lugar a su ingreso en la Caja Central. De esta manera se estaría causando otro perjuicio económico importante a estos países.

⁴⁴⁴ Esta última medida supondría involucrar al Presupuesto comunitario en el funcionamiento del sistema de compensación, lo que obligaría a detraer recursos, que inicialmente estaba previsto se destinasen a otras finalidades, para atender a los pagos que debe realizar la Caja Central. El incumplimiento por parte de un país de sus obligaciones respecto del sistema de compensación afectaría negativamente al resto de Estados miembros (beneficiarios últimos de los diferentes programas financiados por el Presupuesto Comunitario).

funcionamiento de un sistema como el propuesto por la Comisión, y que por lo tanto, deberán asumir los Estados miembros.

Costes económicos⁴⁴⁵

Dentro de este bloque incluimos los costes económicos derivados de las modificaciones en los tipos de cambio⁴⁴⁶.

Otros de los inconvenientes que algunos autores han achacado al sistema de compensación propuesto por la Comisión es que éste podía generar también costes económicos-financieros como consecuencia de las alteraciones en los tipos de cambio que podrían producirse entre el momento de la adquisición de los bienes, en el que se paga el IVA en el Estado de origen, y el momento en el que se llevase a cabo la compensación por parte de la Caja Central⁴⁴⁷. Tanto el IVA que se paga en el país de origen, como el IVA que se deduce posteriormente en el país de destino deberían expresarse en la moneda nacional de ambos Estados, por lo que en ambos casos habría que realizar una conversión de monedas a través del tipo de cambio. Si el período temporal que mediase entre ambos momentos fuese amplio, las modificaciones que se produjesen en los tipos de cambio podrían favorecer o perjudicar a los operadores, según los casos. Así, si la moneda se devaluase posteriormente a su pago en origen, el adquirente que realizó sus compras en otro Estado miembro saldría perjudicado, y viceversa.

En cualquier caso, la importancia real de estas modificaciones en el tipo de cambio dependería de cual fuese el volumen de las operaciones y el tiempo de desfase entre el momento de pago y la posterior deducción.

Hoy por hoy, sin embargo, tras la introducción del EURO como moneda única en la UE, esta argumentación carece de sentido.

⁴⁴⁵ Un análisis de estos costes económicos para el caso español puede verse en VEGA (1991b, 122 y ss).

⁴⁴⁶ Este problema podría haberse englobado igualmente entre los costes financieros que hemos comentado anteriormente.

⁴⁴⁷ Un estudio de esta cuestión puede verse en: ZARAGOZA (1987, 2) y Centre Européen de l'Entreprise Publique CEEP/1988, Avis 23 Août 1988, p. 2.

*c) El fraude fiscal*⁴⁴⁸

La Comisión Europea ha manifestado en repetidas ocasiones que la aplicación de un sistema de compensación como el que propuso en 1987 contribuiría a una disminución del fraude y de la evasión fiscal en la Comunidad⁴⁴⁹. Si bien puede admitirse que esto tenga algo de cierto, hay que señalar también, que el propio funcionamiento de este mecanismo redistributivo puede provocar también un aumento del mismo⁴⁵⁰, y ello por los motivos que señalaremos a continuación.

No hay que olvidar que la base del sistema propuesto por la Comisión es la información que figura en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Cada Estado miembro, basándose en los datos declarados por sus sujetos pasivos, determina su posición dentro del sistema de compensación. El problema surgiría cuando no existiese coincidencia entre los importes declarados por los exportadores y por los importadores⁴⁵¹. En el caso de operaciones realizadas por sujetos pasivos, el control y la detección de las posibles situaciones fraudulentas sería sencillo, siempre y cuando existiese una estrecha colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, y existiese un

⁴⁴⁸ En opinión de Santiago MARZO CHURRUCA "El rechazo al sistema de la cámara de compensación tiene verdadero fundamento en razones que no se han manifestado por escrito... tiene mucho que ver con el control del fraude fiscal...El rechazo al sistema de la cámara de compensación es un rechazo por parte de los países que no tienen serios problemas de fraude a los posibles costes adicionales que resultarían de la ineficiencia de otras Administraciones en su lucha con el fraude. Podría, pues, decirse que el rechazo a la fórmula propuesta por la Comisión es un rechazo a la idea de generalizar, a nivel comunitario, las consecuencias de la ineficiencia de algunas Administraciones fiscales, que harían indirectamente partícipes de sus problemas a quienes no los tienen". Ver MARZO (1989, 35).

⁴⁴⁹ En el mismo sentido que la Comisión, el ponente De GUCHT también considera a este mecanismo de compensación como un factor de disminución potencial del fraude. En su opinión los problemas de fraude que pueden generarse no están directamente ligados a la creación del mecanismo de compensación. Véase PARLAMENTO EUROPEO (1988b, 9).

⁴⁵⁰ M^a Teresa MATA SIERRA considera también que "el funcionamiento del sistema propuesto por la Comisión, para proceder a las compensaciones interestatales, conllevaba en sí mismo la posibilidad de generar sus propios problemas de fraude y evasión..." Ver MATA (1995, 208).

Por otro lado, el Gobierno francés también considera que el funcionamiento del mecanismo propuesto por la Comisión incentiva el desarrollo del fraude fiscal; MINISTERIO DE ECONOMÍA FRANCÉS (1988).

⁴⁵¹ Esta coincidencia es, sin embargo, difícil. Además, en principio, que las cantidades entregadas por los países al sistema de compensación no coincidan con las solicitadas por los Estados miembros, será muy frecuente. como consecuencia del excedente que tendrá la Caja Central (por las operaciones sujetas actualmente a los regímenes particulares). Habrá que tener mucho cuidado para no imputar a estas operaciones los desfases que se produzcan y que sean fruto de actuaciones fraudulentas por parte de los sujetos pasivos. El intercambio de información entre las Administraciones de los Estados miembros adquiere de nuevo un especial protagonismo de cara al correcto funcionamiento del sistema de compensación.

intercambio fluido de información fiscal entre ellas. Sin embargo, en nuestra opinión, no podemos afirmar que, hoy por hoy, se den estas circunstancias en el ámbito comunitario.

El problema del fraude está, por lo tanto, directamente relacionado con el de la inspección y el control por parte de las autoridades fiscales, y se encuentra íntimamente relacionado con el efecto asimetría que analizamos a continuación.

d) El efecto asimetría⁴⁵²

Como consecuencia del funcionamiento previsto para este sistema de compensación, se puede afirmar que las Administraciones fiscales de los Estados miembros pondrán más atención en controlar el IVA repercutido a los sujetos pasivos de otros países, que el IVA soportado por sus sujetos pasivos en los demás Estados comunitarios, con lo que se produciría un efecto de asimetría. En definitiva, los Estados tenderán a analizar con minuciosidad las cuotas del IVA repercutidas en su propio país, y que van a determinar cantidades que ellos deberán ingresar en la cuenta de compensación, mientras que no se preocuparán demasiado de comprobar la veracidad de los IVAs que sus sujetos pasivos dicen haber pagado en otros países europeos, y que supondrán una cantidad a recibir por ellos de la cámara de compensación⁴⁵³.

e) El IVA como recurso propio de la Comunidad

El establecimiento de un mecanismo de compensación, como el que estamos estudiando, tiene también sus repercusiones a la hora de determinar la aportación que cada uno de los países de la UE hacen al presupuesto comunitario. Como ya señalamos en un epígrafe anterior de nuestro trabajo, los Estados miembros deben ceder al Presupuesto de la Comunidad un porcentaje del IVA recaudado en su interior. Pues bien, la aplicación del principio de imposición en origen y de un sistema de redistribución de los ingresos entre

⁴⁵² Sobre éste ver: LEE, PEARSON y SMITH (1988,23), MARZO (1989, 34) y PEARSON y SMITH (1988,32).

⁴⁵³ Tal y como se señala en el Informe británico, la asimetría forzada es un aspecto preocupante de la Cámara de Compensación, "puesto que dicha Cámara reducirá agudamente el incentivo por parte de los Estados miembros, de gastar sus recursos en controlar dudosas y fraudulentas reclamaciones por IVA soportados. La Cámara de Compensación sirve para convertir los inputs de IVA en un "bien público" y, como pasa con todos los bienes públicos, existe una presunción de que se comprobará muy poco de los mismos". Ver MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1988b, 36).

los Estados miembros influirá en el volumen total de ingresos comunitarios, así como en el de los recursos entregados por cada Estado miembro. Así:

- A la hora de calcular la base imponible uniforme, habrá que tener en cuenta las ventas intracomunitarias; ahora bien, en nuestra opinión deberán hacerlo como recursos del país que realizó la adquisición pero al tipo impositivo del país de origen⁴⁵⁴.

- El cálculo de los recursos propios se verá también dificultado por el reparto del excedente esperado de la Caja Central de Compensación.

- Los retrasos en las compensaciones influirán no sólo en la determinación de la aportación del IVA a cada uno de los presupuestos nacionales, sino también al comunitario. Un efecto claro de esta circunstancia será, sin lugar a dudas, un retraso en el cálculo de la aportación del IVA al Presupuesto de la Comunidad que debe realizar cada Estado miembro.

Hay que destacar, sin embargo, que éste es un problema común a cualquier sistema de relocalización de los ingresos que se establezca a nivel comunitario, y que no es por lo tanto, exclusivo del sistema propuesto por la Comisión Europea en 1987.

f) Problemas de gestión

Los problemas derivados de la gestión de la caja o Cámara de Compensación se plantean fundamentalmente por la falta de concreción por parte del Documento de Trabajo de la Comisión sobre algunos aspectos de especial relevancia en relación con ésta. Algunas cuestiones como quién se debe ocupar del control de los flujos que entrarán y saldrán de la Cuenta Central, quien actuará de "árbitro" en las controversias que surjan entre los países

⁴⁵⁴ El núcleo de esta cuestión consistía en determinar si el comercio intracomunitario debía tenerse en cuenta a la hora de calcular la base uniforme del IVA, y si era así, en qué momento debía contabilizarse, y qué Estado debía incluirlo en su base.

No resultaría lógico asignar este impuesto al país de origen pues éste sólo dispondría de él temporalmente, hasta que lo ingresase en la cuenta de compensación, por lo que debería imputarse al adquirente de los bienes.

Por otro lado, el Estado de destino recibe el IVA pagado en origen, a los tipos vigentes allí, por lo que si se le obligase a éste a contabilizar el IVA a los tipos vigentes en su país, se le podrían ocasionar perjuicios económicos importantes.

Por último, y en relación con el momento en el que el Estado de destino debería incluir ese IVA en su Base Imponible, cabría decir que, como éste no recibe el IVA en el momento mismo de la adquisición, sino más tarde (como consecuencia de los retrasos en el mecanismo de compensación) éste debería contabilizarse en el momento en que lo hubiese recibido efectivamente.

deudores y acreedores de la cuenta, en qué consiste exactamente la gestión centralizada del sistema de compensación que el propio Documento de Trabajo otorga a la Comisión, etc.

La incertidumbre sobre cómo se resolverían esas cuestiones que hemos planteado, y algunas otras pendientes de una mayor concreción fue, sin duda, un desencadenante importante de los numerosos recelos que mostraron los Estados miembros para la adopción de un sistema de compensación como el que proponía la Comisión en 1987.

No debemos olvidar tampoco los enormes costes que previsiblemente supondrá para los Estados miembros la gestión de un sistema como el que estamos analizando.

Éste es, en nuestra opinión, uno de los principales problemas que plantea un sistema de compensación centralizado como el propuesto por la Comisión.

g) La pérdida de soberanía fiscal

La reticencia por parte de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal ha estado constantemente presente en todo el proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido. El problema, no obstante, se agrava ahora con la implantación del sistema de compensación, pues en este caso, no se trata únicamente de perder soberanía en favor de un ente supranacional, sino que se pierde el control sobre una serie de recursos, cuya recepción posterior dependerá de la buena voluntad de otros Estados miembros.

A esto hay que añadir que, en este caso, la pérdida de soberanía se produciría en favor de un Proyecto poco definido, del que todavía quedan muchos aspectos relevantes por concretar.

Todo ello puede explicar que los Estados miembros se mostrasen muy reacios a la aceptación de las propuestas del Plan Cockfield, y en concreto, la relativa al mecanismo de compensación.

h) Problemas relacionados con el comercio triangular

Además de todos los inconvenientes comentados anteriormente, nos gustaría también mencionar, aunque someramente, otro problema que plantea el sistema de compensación que estamos estudiando.

El Documento de Trabajo de la Comisión no especifica nada sobre cómo funcionará el sistema de compensación propuesto cuando más de dos Estados se vean involucrados en una transacción, o cuando ésta se lleve a cabo a través de un tercer Estado.

3.3.2.3.- EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN DE TIPO MACROECONÓMICO

3.3.2.3.A.- Funcionamiento de este mecanismo de compensación

La primera propuesta oficial de utilización de un sistema macroeconómico para calcular los flujos compensatorios entre los Estados miembros, se realizó en el Documento que la Comisión de las Comunidades Europeas presentó al Consejo y al Parlamento Europeo en Junio de 1989⁴⁵⁵, conocida también como Propuesta Scrivener⁴⁵⁶. Ésta surgió con el objetivo principal de flexibilizar el contenido de las propuestas de Agosto de 1987, que tantas reticencias habían suscitado por parte de los Estados miembros. El mecanismo de compensación allí propuesto fue objeto de numerosas críticas por su complejidad, su carácter excesivamente centralizado y por considerarse que sería una fuente de constantes contenciosos entre los Estados. Aunque las propuestas de 1989 modificaban aquellos aspectos más controvertidos de las del 87, en el ámbito del mecanismo de compensación, más que de una modificación del sistema anterior, podemos hablar de un sistema nuevo, ya que los cambios introducidos son importantes.

Con el método de compensación que la Comisión propuso en su Comunicación de 1989, se pasaba de un tratamiento microeconómico de la compensación entre Estados europeos a un mecanismo que se basaba en principios de tipo macroeconómico. El cambio era, por tanto, significativo.

En un sistema de compensación de tipo macroeconómico, los saldos deudores o acreedores ya no se calculan, como en los dos casos anteriores, en base a los datos

⁴⁵⁵ COM (89) 260 final.

⁴⁵⁶ Una solución de estas características había sido ya sugerida por la Comisión veinte años antes, cuando en 1970, en una discusión sobre posibles soluciones que posibilitasen la supresión de las fronteras fiscales y respondiese al problema de la redistribución de recursos entre Estados, se propuso que dicha compensación podía basarse en principios macroeconómicos, bien del consumo global de cada Estado miembro, bien de las estadísticas del comercio exterior entre ellos. Ver COMISIÓN (1970).

consignados por los propios sujetos pasivos en sus declaraciones del IVA, sino que los flujos compensatorios se determinan en función de alguna variable macroeconómica, como puede ser el consumo final de cada Estado miembro o las estadísticas relativas al comercio intracomunitario.

La Sra. Scrivener proponía asimismo, dar un tratamiento fiscal diferenciado a ciertas operaciones que podían crear distorsiones en el comercio intracomunitario si se les gravaba según el principio de imposición en origen, una vez desaparecidas las fronteras fiscales entre Estados miembros. En este sentido, y para estas operaciones, se planteaba mantener el criterio de destino⁴⁵⁷, al mismo tiempo que se proponía su exclusión del mecanismo de compensación. Esta es otra de las principales modificaciones de la propuesta del 89, en relación con la del 87. Las operaciones que quedarían al margen del sistema de compensación serían las siguientes:

- las ventas por correspondencia
- las adquisiciones de medios de transporte nuevos
- las adquisiciones realizadas por sujeto pasivos de operaciones exentas o no sujetas al Impuesto

- las operaciones realizadas entre empresas vinculadas de un mismo grupo situadas en diferentes Estados de la Comunidad. En relación con éstas, la Comisión proponía que se aplazase la exigibilidad del Impuesto hasta el momento en que se produjese la venta efectiva de los bienes a un tercero, circulando mientras tanto las mercancías, dentro del grupo, libres de impuestos. Esta medida supondría una disminución de aproximadamente tres cuartas partes de la cantidad de dinero que debía ser redistribuida entre los Estados miembros, por lo que simplificaría notablemente el proceso de compensación financiera⁴⁵⁸.

Por lo tanto, las diferencias existentes entre el sistema de compensación previsto en las propuestas de la Comisión de 1987 y 1989 son importantes. Esto nos permite hablar mejor de un nuevo sistema de compensación más que de un sistema modificado.

⁴⁵⁷ No vamos a insistir ahora, de nuevo, en los motivos que llevaron en cada caso concreto a dar un tratamiento fiscal específico a estas operaciones. En este sentido nos remitimos a lo dicho previamente en el epígrafe 2.3 de este trabajo.

⁴⁵⁸ BUCKETT (1990, 13).

No debemos pensar, sin embargo, que el nuevo sistema macroeconómico resuelve completamente todos los problemas relacionados con el mecanismo de compensación. Al igual que en los casos anteriores, este sistema plantea algunas ventajas, pero también algunos inconvenientes. Como hicimos con los sistemas estudiados anteriormente, vamos a ver en este caso cuáles son esos pros y esos contras.

3.3.2.3.B.- Ventajas

La principal ventaja de este método de cálculo de las compensaciones financieras es, sin lugar a dudas, su *simplicidad*, y esto por varios motivos:

- para los sujetos pasivos, porque la información necesaria para llevar a cabo las compensaciones no depende ya de los datos que éstos recojan en sus declaraciones, y que en algunos casos, como por ejemplo en el sistema bilateral, son muy exhaustivos.
- Para los Estados, pues éstos ya no son los responsables de determinar la posición deudora o acreedora de su Estado dentro de la Cámara de Compensación.
- Una parte importante de las operaciones que forman parte del comercio intracomunitario quedaban al margen del sistema de compensación.

La aplicación de un sistema de compensación macroeconómico permite también, evitar algunos de los problemas que planteaba el sistema propuesto por la Comisión en 1987, como, por ejemplo, el relativo al reparto del superávit que presentaría la Caja Central de Compensación.

Por otro lado, el funcionamiento de un sistema como el que estamos estudiando es *más objetivo*, ya que no depende de los cálculos realizados por cada Estado, ni de la actitud más o menos colaboradora de los Estados a la hora de intercambiarse la información necesaria para que cada país comprobase que su posición en el sistema (que él mismo había determinado) era la correcta.

Por último, nos gustaría señalar que el Consejo Económico y Social⁴⁵⁹ considera que este sistema es mejor que el propuesto en 1987, pues *se adecua más a la realidad de esos momentos*.

Como hemos visto, el sistema de compensación propuesto por la Sra. Scrivener presenta ciertas ventajas con respecto al de Agosto de 1987, ahora bien, aquel plantea también algunos inconvenientes, que pasamos a explicitar.

3.3.2.3.C.- Inconvenientes

El sistema macroeconómico, pese a evitar algunos inconvenientes del sistema de compensación, mantiene también otros. Los tres más importantes, a nuestro juicio, son los siguientes:

- en primer lugar, su *inexactitud*. A diferencia del método fiscal, que permitía determinar con exactitud los flujos compensatorios que debían llevarse a cabo entre los distintos Estados miembros, la utilización de variables macroeconómicas permitirá únicamente establecer unas compensaciones, que no serán sino una aproximación de la base imponible real de cada Estado. Además, el importe de éstas variará según cuál sea la variable utilizada⁴⁶⁰. Así, por ejemplo, podemos destacar, tal y como se refleja en el cuadro 34, como varían enormemente las estimaciones de los flujos de compensación según se utilicen los datos procedentes de las exportaciones o de las importaciones.

- En segundo lugar, *la falta de equidad*, dado que en la determinación de las variables macroeconómicas intervienen diversos factores como la eficacia del control, los gastos de recaudación, el nivel de fraude, etc.⁴⁶¹.

- Y en tercer lugar, y no por ello menos importante, *la necesidad de que exista previamente un sistema de estadísticas uniforme y homologado*⁴⁶², en el que participen

⁴⁵⁹ CES (1989, 5).

⁴⁶⁰ Esta preocupación se pone de manifiesto en PONCELET y CHINAUD (1990, 202) y también en STERDYNIAK et al (1991).

⁴⁶¹ CASADO (1987, 224).

⁴⁶² Ver en este sentido TERRA (1994a, 126).

Ben J.M. TERRA pone de manifiesto que las estadísticas intracomunitarias existentes no son válidas para el cálculo de los flujos de compensación, ya que no recogen ningún dato en relación con las prestaciones de servicios, e incluso en relación con los movimientos de mercancías aquellas tampoco son completas, pues

todos los Estados comunitarios, y que dé un mínimo de fiabilidad a los datos utilizados para el cálculo de las compensaciones⁴⁶³. La aplicación de un sistema de compensación como el que estamos analizando exige que la calidad de las estadísticas comunitarias sea muy buena. Y esto es cuestionable si tenemos en cuenta que desde que se eliminaron las fronteras fiscales entre los Estados miembros, las estadísticas comunitarias se elaboran tomando como base los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones INTRASTAT. Por otro lado, sería indispensable que las estadísticas recogiesen también datos sobre las prestaciones de servicios. Este sistema estadístico habría de suponer además, los mínimos costes posibles, tanto a los sujetos como a los Estados.

Además de los inconvenientes ya señalados, se le achacan a este sistema de compensación macroeconómica los siguientes:

- no se explicita de manera detallada cómo se llevaría a cabo la compensación efectiva entre Estados. No basta sólo con saber qué variable macroeconómica se va a emplear para llevar a cabo la redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros, sino que también es muy importante conocer los detalles concretos sobre cómo va a funcionar en el día a día este sistema de compensación.

- La adopción de un sistema de este tipo supondría una contradicción por parte de la Comisión, ya que ésta, en documentos anteriores⁴⁶⁴ había manifestado expresamente la

hay ciertas operaciones (aquellas cuyo volumen es inferior a una determinada cuantía) que no se recogen en las estadísticas.

⁴⁶³ En este sentido PATTERSON afirmaba: "En el seno del Consejo... se tenía la impresión de que no existía ninguna base estadística lo suficientemente exacta como para apoyar ninguna de las soluciones de redistribución de ingresos", PARLAMENTO EUROPEO (1991, 12).

Tal y como señala M^a Teresa MATA SIERRA, "la falta de estadísticas sobre las prestaciones de servicios es un tema a tener muy en cuenta y que podría suponer uno de los mayores inconvenientes que podría presentar un sistema de este tipo"; ver MATA (1995, 264).

Por su parte, Isabel VEGA MOCOROA dice que "a falta de estadísticas 100 por 100 fiables el cálculo del montante clearing será erróneo" y por eso comenta que este sistema "en vez de resolver los problemas planteados anteriormente sobre la Cámara Central de Compensación, sus desfases temporales y el reparto de excedentes, vienen a gravarlos"; ver VEGA (1991a, 327).

O, como dice Hans FEHR "Parece por lo tanto que hay argumentos suficientes para afirmar que los datos macroeconómicos actualmente disponibles están llenos de incertidumbres y no son adecuados para ser tomados como base para un sistema de compensación que funcione"; FEHR et al (1995, 68).

⁴⁶⁴ Así la Comisión señaló "un mecanismo de gestión que no descansa sobre las transacciones individuales no puede desde luego ser totalmente exacto, pero un sistema basado sobre una aproximación puramente macroeconómica no alcanzará un nivel suficiente de exactitud, pues no se apoyará sobre cifras relativas a las recaudaciones fiscales efectivas. Si un sistema tal fuese adoptado, sería muy difícil poner en marcha procedimientos de control creíbles"; COM (87) 323 final, p. 24.

falta de idoneidad del uso de un método de tipo macroeconómico, por su falta de exactitud y por las enormes dificultades de control.

Cuadro 34 : Estimación de las variaciones de recursos presupuestarios debida al pago del IVA en el país de origen

ESTADO MIEMBRO	IMPORTACIONES *	EXPORTACIONES **
Bélgica - Luxemburgo	640	941
Dinamarca	22	72
España	1.113	1.508
Francia	385	446
Grecia	302	424
Irlanda	543	583
Italia	626	269
Países Bajos	3.173	2.025
Portugal	231	281
Alemania	415	1.458
Reino Unido	3.285	2.689
* Suma neta a partir de las estadísticas de importación		
** Suma neta a partir de las estadísticas de exportación		
<i>Fuente: CORNILLEAU, PEARSON y SMITH (1989).</i>		

Por lo tanto, el sistema de compensación macroeconómica, si bien es menos exacto que cualquiera de los otros dos métodos propuestos por las autoridades comunitarias (y que como vimos se basaban en los datos proporcionados por los sujetos pasivos en sus declaraciones IVA), es más sencillo en su aplicación práctica y, por otro lado, es más conocido por los Estados miembros, pues es similar al que éstos utilizan para el cálculo de los recursos propios⁴⁶⁵ de la Comunidad⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ Tal y como señala Ben J.M. TERRA, para poder utilizar las estadísticas empleadas para el cálculo de los recursos propios para el sistema de compensación, sería necesario, no obstante, una estandarización de los métodos empleados para la elaboración de las cuentas nacionales y esto según el autor "no parece conseguible al menos en los próximos años", TERRA (1994a, 126).

⁴⁶⁶ Algunos autores, como Ramón FALCON Y TELLA consideran que si de verdad se lograra su funcionamiento, la utilización de este mecanismo podría resultar en el contexto europeo más aceptable que el de otros mecanismos propuestos con anterioridad; FALCON y TELLA (1990, 137). Si además de esto,

Para terminar, es importante destacar que en la última propuesta oficial presentada por la Comisión en relación con el proceso de armonización fiscal del IVA (Julio 1996), ésta mantiene su opción por un sistema de compensación macroeconómico. Esta alternativa es analizada con más detalle en el epígrafe 4.1.6 de este trabajo, y a él nos remitimos.

3.3.3.- El sistema de inspecciones y controles⁴⁶⁷

Una vez analizado de manera detallada el funcionamiento de los distintos sistemas de compensación financiera, vamos a referirnos brevemente al sistema de gestión y a los mecanismos de control e inspección que deben acompañar, en su aplicación práctica, a los sistemas microeconómicos de compensación⁴⁶⁸. Y esto, fundamentalmente por dos motivos:

existiese una aproximación suficiente de los tipos impositivos del Impuesto, FUCHS considera que se podría definir el enfoque macroeconómico de la compensación como "única solución razonable, mientras los desequilibrios económicos mantengan la necesidad de este sistema"; FUCHS (1990, 32). Por su parte, M^a Teresa MATA SIERRA considera que si se eliminan algunos de los inconvenientes que hemos señalado anteriormente de este sistema, éste es preferido al microeconómico "multilateral" para realizar la compensación entre los miembros de la Comunidad Europea; MATA (1995, 267). La UNICE, en una declaración publicada el 7 de Junio del 89, también se muestra a favor de este método de compensación; UNICE (1989, 3). Nos gustaría destacar, por último, la postura del Profesor Ben J.M. TERRA. Este autor se muestra claramente a favor de un sistema de compensación macroeconómica combinado con el aplazamiento del pago del IVA en las operaciones entre empresas del mismo grupo; TERRA (1994a, 129).

Por su parte, otros autores como Isabel VEGA no son partidarios de un sistema de compensación macroeconómica, y consideran totalmente incoherente el giro dado por la Comisión en sus planteamientos respecto del sistema de compensación, VEGA (1991a, 327).

⁴⁶⁷ El contenido de estas medidas de inspección y control del sistema de compensación es analizado en: CALLE (1990, 252 y ss), CORONA y VALERA (1989, 102 y ss), INTERTAX (1988, 23 y ss) y MATA (1995, 234 y ss).

⁴⁶⁸ Así, la Comisión reconoce que es necesario que el sistema de compensación esté enlazado "a un sistema de inspección más elaborado, de modo que las solicitudes de devolución puedan someterse en cualquier momento a un examen y, si fuera necesario, a una verificación detallada a posteriori. Una auditoría adecuada y pormenorizada efectuada a partir de documentos contables así como un programa regular de comprobaciones son elementos esenciales para garantizar que las transferencias de fondos generadas por el funcionamiento del sistema de compensación reposen sobre una base fiable".

La importancia que la Comisión otorga a estas medidas de control e inspección queda claramente de manifiesto si observamos que de las dieciséis páginas del Documento de Trabajo, seis de ellas están dedicadas exclusivamente a estos sistemas de verificación y control.

Cuadro 35 : Ventajas e inconvenientes de los distintos sistemas de compensación

PROPUESTA	A FAVOR	EN CONTRA
Sistema microeconómico bilateral	<ul style="list-style-type: none"> • Exactitud • Facilidad a la hora de detectar los errores 	<ul style="list-style-type: none"> • Sólo son objeto del sistema de compensación las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del impuesto, quedando al margen del mismo las efectuadas por otros sujetos • Control y gestión del sistema • Costes económicos y financieros (según plazos y forma de las compensaciones) • Esfuerzo administrativo, tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones tributarias • Posibilidades de fraude y evasión fiscal
Sistema microeconómico multilateral	<ul style="list-style-type: none"> • No implica nuevas obligaciones formales para los sujetos pasivos • Simplifica las cosas a las Administraciones tributarias de los Estados miembros 	<ul style="list-style-type: none"> • Necesidad de crear un órgano que coordine el funcionamiento del sistema de compensación y que actúe de árbitro en los conflictos que surjan • Reparto del excedente de la Caja Central • Fraude fiscal • Costes financieros y económicos • Efecto asimetría • Dificulta cálculo de los recursos propios IVA • Gestión
Sistema macroeconómico	<ul style="list-style-type: none"> • Simplicidad (tanto para los sujetos pasivos como para los Estados miembros) • No hay problemas con reparto del excedente • El volumen de los flujos compensatorios sería notoriamente inferior, pues una parte importante del comercio intracomunitario quedaría al margen de la compensación. • Objetividad 	<ul style="list-style-type: none"> • Inexactitud • Necesidad de estadísticas fiables y homogéneas.

- el primero de ellos se basa en el gran número de operaciones que se realizan, y en el elevado volumen de fondos que el sistema de compensación debe manejar, lo que justifica, la existencia de un órgano superior que se encargue de garantizar a los Estados miembros que van a recibir la totalidad de los fondos que les corresponde⁴⁶⁹.

- El segundo motivo que justifica la existencia de un sistema de inspecciones y comprobaciones es, la posible aparición de errores, intencionados o no, en la contabilidad del IVA que lleven las empresas. Es necesario, por lo tanto, que alguien supervise el funcionamiento de este sistema de compensación (para evitar este tipo de errores). Para que esta tarea pueda llevarse a cabo correctamente, es indispensable que exista una estrecha colaboración entre las Administraciones de los distintos Estados miembros.

Aunque cualquier sistema de inspección, para ser creíble, debe ser minucioso, y debe regular con detalle todos y cada uno de los elementos que lo componen (con el fin de evitar que alguna operación quede al margen de su control), la Comisión estableció como objetivo prioritario que el nuevo sistema de inspección y control propuesto, no supusiese mayores cargas administrativas ni para las empresas, ni para las Administraciones nacionales de los Estados miembros⁴⁷⁰. Esta idea de simplicidad administrativa está presente en todo el Documento de la Comisión.

No debemos olvidar tampoco, que uno de los grandes inconvenientes que presentaba el sistema de gestión y comprobación (basado en la elaboración de listados) del sistema de compensación bilateral, propuesto por el grupo ad hoc en 1986, era precisamente, el elevado coste adicional que su puesta en funcionamiento acarrearía, tanto para las empresas como para las Administraciones nacionales.

Podemos agrupar las medidas concretas propuestas por la Comisión, para coordinar las acciones de inspección y control sobre el sistema de compensación, en las cuatro categorías siguientes:

⁴⁶⁹ Tal y como recoge el Documento que estamos analizando "dado que el flujo de ingresos es de gran envergadura, los Estados miembros deben tener la seguridad de que estos, de indiscutible importancia para los presupuestos nacionales, están protegidos", COM (87) 323, punto 6.2.1, p. 10.

⁴⁷⁰ Se admitía, sin embargo, que los sistemas de control supusiesen una pequeña carga adicional para las empresas, pues ésta sería ampliamente compensada por los beneficios que los Estados miembros obtendrían al suprimirse todas las fronteras fiscales dentro de la UE. No hay que olvidar que cuando la Comisión propone el sistema de inspecciones y controles que estamos analizando (1987) existían todavía fronteras entre los países comunitarios.

- inspecciones integradas en el propio mecanismo de compensación
- requisitos exigidos a las empresas en materia de normas contables e información
- refuerzo de las inspecciones y de la cooperación entre las Administraciones
- supervisión centralizada a nivel comunitario.

Vamos a referirnos brevemente al contenido de cada una de ellas.

3.3.3.1.- INSPECCIONES Y COMPROBACIONES INTEGRADAS EN EL MECANISMO DE COMPENSACIÓN

La aplicación del principio de imposición en origen a las transacciones intracomunitarias permite extender a dichas operaciones el carácter autoinspector del IVA. Y esto porque, al igual que en el caso de las ventas interiores, las empresas estarán predispuestas a declarar las compras efectuadas en otros Estados miembros, con objeto de poder deducirse las cuotas del IVA soportadas en otros países comunitarios. En este sentido, existirá un incentivo para los sujetos pasivos para no ocultar las operaciones realizadas. Ahora bien, es indispensable, si se quiere evitar que aumente el fraude fiscal, que se intensifique la cooperación entre las Administraciones nacionales de los Estados miembros. De otra forma podría producirse un incremento no justificado en el volumen de adquisiciones intracomunitarias, declarándose operaciones que realmente no se han efectuado, con el único objetivo de beneficiarse de la deducción fiscal.

Los cambios que se produzcan en el superávit del sistema de compensación, y en particular toda disminución del mismo, deberán ser revisados, a fin de identificar las tendencias al error.

3.3.3.2.- REQUISITOS EXIGIDOS A LAS EMPRESAS EN MATERIA DE NORMAS CONTABLES E INFORMACIÓN⁴⁷¹

En este ámbito, la Comisión pretendía, no tanto imponer nuevos requisitos a las empresas, como normalizar a nivel comunitario aquellas prácticas que, a partir de la experiencia de los diferentes Estados miembros, hubieran demostrado ser las más adecuadas, a fin de facilitar la cooperación intracomunitaria en materia de inspección.

Las normas contables relativas a las operaciones de compensación no afectan únicamente a las empresas. Si se quiere mantener la credibilidad del mecanismo de compensación, las Administraciones de los Estados miembros deben elaborar también, periódicamente, unas liquidaciones completas y precisas. De lo que se trata es de fijar unas líneas directrices comunes para todos los países, de manera que se simplifique la gestión y el control de las operaciones del mecanismo de compensación, y que proporcionen, al mismo tiempo, a los Estados miembros una mayor confianza en el funcionamiento del sistema.

Así, por ejemplo, y en relación con las facturas, la Comisión señala que, si bien es cierto, que cada país regula de manera detallada la información que debe figurar en las facturas extendidas por sus sujetos pasivos, dado que estas facturas van a utilizarse en toda la Comunidad, se hará necesario normalizar su contenido a escala comunitaria. Por ello se establece que en las mismas deberán figurar, como mínimo, los siguientes datos:

- fecha de la factura
- fecha de la operación
- número de serie
- descripción de los bienes y servicios suministrados
- nombre, dirección y número del IVA del proveedor
- nombre, dirección y número del IVA del cliente
- precio total
- cuantía de la carga impositiva soportada

⁴⁷¹ COM (87) 323, punto 8, pp. 12 y ss.

Por último, y teniendo en cuenta que el objetivo de la Comisión es reducir al máximo la carga administrativa que pesa sobre las pequeñas y medianas empresas, se propone excluir del procedimiento de compensación y eximir de la obligación de presentar declaración a las empresas con un volumen de negocios anual inferior a 35.000 ECUs⁴⁷². Según la Comisión, estas empresas realizan una parte muy pequeña de los intercambios comerciales intracomunitarios, por lo que su exclusión del mecanismo de compensación tendría pocas repercusiones en el flujo de ingresos transfronterizos.

3.3.3.3.- MEJORA DE LA INSPECCIÓN Y DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA ENTRE LAS ADMINISTRACIONES NACIONALES

La Comisión consideraba que, la implantación de un sistema de inspección del sistema de compensación y de un control general intracomunitario del fraude en materia de IVA, exigía establecer un sistema de cooperación administrativa multilateral más desarrollado que el que existía en esos momentos⁴⁷³.

En este sentido, la Comisión proponía que cada Administración nacional pudiese seleccionar un determinado porcentaje de entre las declaraciones de IVA presentadas por sus propias empresas, a fin de someterlas a una inspección bilateral. Ésta tendría como fin comprobar, mediante un sistema de muestreo, si la información contenida en las declaraciones sobre las cuotas impositivas soportadas en las compras realizadas es precisa y completa.

Las inspecciones podrían efectuarse al azar o centrarse en determinados tipos de bienes, determinadas categorías de empresas o en un período de tiempo dado.

⁴⁷² Sin embargo, la Comisión considera conveniente obligar a las empresas cuyo volumen de negocios esté comprendido entre 10.000 y 35.000 ECUS a conservar las facturas.

3.3.3.4.- MEJORA DE LA COOPERACIÓN Y LA COORDINACIÓN EN MATERIA DE INSPECCIÓN A NIVEL DE LA ADMINISTRACIÓN COMUNITARIA

Como ya hemos visto, los sistemas de control e inspección previstos exigían una mayor cooperación a escala comunitaria y un determinado grado de supervisión centralizada por parte de la Comisión Europea, que sería la encargada de llevar a cabo estas tareas. Ello supondría la realización de una serie de actuaciones por parte de los servicios de la Comisión, entre los que podemos destacar las siguientes:

- implantación de un sistema de análisis de los datos de compensación intracomunitarios
- administración y supervisión de las normas y procedimientos relativos al sistema de inspección de la compensación
- arbitraje en caso de litigio entre Estados miembros
- investigación general, en colaboración con los Estados miembros, de las quejas relativas al funcionamiento del sistema de compensación y de las medidas de inspección conexas
- refuerzo y coordinación de la lucha contra el fraude en materia del IVA, en colaboración con los servicios de inspección nacionales, especialmente en lo que respecta a los fraudes transfronterizos.

⁴⁷³ Los avances producidos en el ámbito de la cooperación administrativa entre Estados miembros, con posterioridad a la presentación de la propuesta de la Comisión (Agosto 1987) han sido analizadas ya en este trabajo, en el epígrafe 2.5, y a lo dicho allí nos remitimos.

ABRIR TOMO II

